



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

**A INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS SOBRE O VALOR DO ICMS EM FACE DO
PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Yuri Vinicius Assen da Silva

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Brasília

2016

YURI VINICIUS ASSEN DA SILVA

A INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS SOBRE O VALOR DO ICMS EM FACE DO
PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Monografia apresentada à Faculdade de
Direito, da Universidade de Brasília – UnB,
como requisito parcial à obtenção de diploma
no Curso de Graduação em Direito

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Brasília

2016

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

Faculdade de Direito

Curso de Graduação em Direito

Monografia apresentada à Faculdade de Direito, da Universidade de Brasília – UnB,
como requisito parcial à obtenção de diploma no Curso de Graduação em Direito.

A incidência do PIS/COFINS sobre o valor do ICMS em face do princípio
constitucional da capacidade contributiva

Yuri Vinicius Assen da Silva

Aprovado por

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria - Orientador

Prof. Dr. Valcir Gassen - Examinador

Prof. Alberto de Medeiros Filho - Examinador

Prof. Pedro Júlio Sales D'Araújo - Examinador

Brasília, 05 de dezembro de 2016

AGRADECIMENTOS

Agradecer é sempre um ato de satisfação, entretanto, será sempre insuficiente perante o sentimento que necessita ser reduzido em palavras. Farei deste espaço uma lembrança a todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para o meu caminhar pessoal, acadêmico e profissional nestes cinco anos de graduação.

Início por minha família que, mesmo diante de todas as limitações materiais e dificuldades, prestou-me apoio incondicional e deu-me o suporte necessário para tornar a conclusão deste curso possível. Em especial, agradeço ao meu pai, Antonio Carlos, que desde sempre me orientou a pensar e questionar. À minha mãe, Maria Celeste, minha inspiração diária para batalhar em busca da minha felicidade. À luta de minha avó, Helena Assen, que me alfabetizou e resiste para me ver concluir a graduação. E aos meus irmãos, Kayo Assen e Antonio Neto, que se fizeram presentes em todo este processo.

Agradeço à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, instituição que integra minha identidade, por ter-me apresentado o mundo jurídico em suas mais diversas concepções.

Para além da titulação de bacharel, a Universidade de Brasília também me reservou o privilégio de cruzar com pessoas que carregarei para sempre em minhas considerações. Seja nos corredores da faculdade, no Centro Acadêmico de Direito, ou no Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Tributação, de colegas a professores, tenho a certeza de que levo amizades e enriquecimento pessoal para toda a vida.

A todos aqueles que me incentivaram em minha caminhada universitária. Em especial, ao meu orientador, Prof. Luiz Alberto Gurgel de Faria, que me deu a liberdade e direcionamento para discutir o tema proposto, e ao Prof. Valcir Gassen, a quem sempre confio minhas indagações e questionamentos acadêmicos.

Agradeço a Isabela Gouvêa, minha companheira, a quem devo muito por caminhar ao meu lado e, principalmente, por me reerguer todos os dias e me redirecionar em busca de um propósito mútuo.

Obrigado.

RESUMO

Em agosto de 2014, o Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785 que declarou, com eficácia entre as partes, a inconstitucionalidade da incidência do PIS/COFINS sobre os valores de ICMS recolhidos pelos contribuintes. Do outro lado, em decisão recente, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.144.469, afeto à sistemática dos recursos repetitivos, reafirmou sua própria jurisprudência para incluir o ICMS na base de cálculo das referidas contribuições. Em face dessa divergência jurisprudencial e da sobrevida que ganhou o tema, este estudo propõe-se a enfrentar a questão da incidência do PIS/COFINS sobre os valores de ICMS tendo como premissa o princípio da capacidade contributiva, consignado na Constituição Federal em seu art. 145, §1º, apontando como plano de fundo a relação intrínseca entre a necessidade de limitar o poder estatal de tributar e a efetividade do texto constitucional. Para tanto, parte-se do aspecto negativo do princípio da capacidade contributiva, que garante o direito à propriedade e veda exações abusivas, para chegar-se à conclusão de que a referida cobrança não encontra respaldo constitucional já que desconsidera a realidade material tributável.

Palavras-chave: PIS/COFINS. ICMS. Capacidade contributiva.

ABSTRACT

In August 2014, the Federal Supreme Court concluded the judgment of Extraordinary Appeal No. 240,785, which declared, with effectiveness between the parties, the unconstitutionality of the PIS / COFINS tax on the amounts of ICMS collected by the taxpayers. On the other hand, in a recent decision, the 1st Section of the Superior Court of Justice, in the judgment of Special Appeal No. 1.144.469, regard to the system of repetitive appeals, reaffirmed its own jurisprudence to include ICMS in this tax basis. In view of this jurisprudential divergence and the new discussion, this study proposes to address the issue of the incidence of PIS / COFINS over ICMS amounts based on the principle of the contributory capacity, enshrined in the Magna Carta in its art. 145, paragraph 1, pointing as background the intrinsic relation between the limits of the state power to tax and the effectiveness of the constitutional text. In order to do so, the negative aspect of the principle of contributory capacity, which guarantees the right to property and prohibits abusive taxes, is taken to the conclusion that the said charging does not find constitutional support since it disregards the Taxable reality.

Keywords: PIS/COFINS. ICMS. Contributory capacity.

SUMÁRIO

1.	Introdução	1
2.	Noções preliminares	4
2.1.	Aspectos gerais sobre as contribuições especiais	4
2.2.	A Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).....	6
2.4.	O regime não-cumulativo do PIS/COFINS.....	9
2.5.	A base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS	10
2.5.1.	O conceito de receita bruta	12
2.5.2.	O conceito de faturamento.....	14
2.6.	O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS	17
2.6.1.	A inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo.....	19
3.	A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS	23
3.1.	O ICMS enquanto parte do faturamento	23
3.2.	O ICMS enquanto receita não tributável.....	26
4.	A inconstitucionalidade na compreensão do valor do ICMS como base de cálculo do PIS/COFINS	29
4.1.	Do Poder à Função de tributar.....	30
4.2.	A aplicação dos princípios constitucionais.....	36
4.3.	As faces do princípio constitucional da capacidade contributiva.....	39
4.4.	O aspecto negativo do princípio da capacidade contributiva em face da incidência do PIS/COFINS sobre o ICMS.	44
5.	Conclusão	47
6.	Referências	50

1. Introdução

Não há dúvida de que o direito tributário brasileiro é matéria dotada de enorme complexidade. O sistema tributário nacional já foi descrito como “manicômio tributário” ou “carnaval tributário”¹. Esta complexidade garante ao país posição preocupante em rankings internacionais que tratam da eficiência na declaração de tributos².

Tratando-se da relação contribuinte-Estado, muitas são as consequências que a imposição de um tributo representa na sociedade. Desde a indignação no ato de pagar tributos, até o financiamento público e o reflexo indireto da repercussão econômica no consumidor final, fato é que a tributação está no centro de discussões políticas que delimitarão a esfera pública³, das discussões econômicas que se valem da tributação a fim reverter a distorção democrática inerente ao capitalismo⁴ e das discussões acadêmicas que propõem uma nova visão da tributação enquanto campo de estudo autônomo⁵ a fim de estudar temas como desigualdade racial, discussões sobre gênero e família, origens da democracia ocidental e o próprio Estado Social⁶.

Na data de elaboração deste trabalho o Brasil encontra-se imerso naquela que já é considerada uma das piores crises fiscais de sua história com a apresentação de déficit orçamentário pelo seu terceiro ano consecutivo que contribuiu politicamente para o segundo impeachment de um Presidente da República, desta vez por suposto descumprimento de lei orçamentária. A este cenário, associa-se a construção de uma matriz tributária⁷ brasileira extremamente regressiva que tributa mais aquele dotado de

¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2ª ed. – São Paulo: Lejus. 1999

² Segundo Relatório *Doing Business 2016*, no Brasil são gastas 2.600 horas apenas para declarar tributos. Cfr. BANCO MUNDIAL. **Relatório Doing Business 2016**. 2016. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>> Acesso em: 26 set. 2016.

³ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes. 2005. pp. 6-7
DWORKIN, Ronald. **Is Democracy Possible Here?: Principles for a new political debate**. 3ª ed. – New Jersey: Princeton University Press. 2008. pp. 90-126.

⁴ PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. – 1ª Ed. – Rio de Janeiro: Intrínseca. 2014

⁵ SCHUMPETER, Joseph. **The crisis of the tax state** in *International Economic Papers*. Vol. 4. New York: Macmillan. 1954. p. 101

⁶ MARTIN, Issac William, MEHROTRA, Akay K., PRASAD, Monica. **The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective**. Leiden: Cambridge University Press, 2009

⁷ Para Valcir Gassen o conceito de matriz tributária deve ser aplicado em substituição à ideia de sistema tributário uma vez que reflete de forma mais precisa o “resultado das escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social no que diz respeito ao fenômeno tributário. Cfr. GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. Revista dos Tribunais. São Paulo. v. 935, p 243-266, 2013.

menor capacidade contributiva⁸ com um inchaço na tributação sobre o consumo enquanto base de incidência, além de uma supervalorização de apenas uma das funções da tributação: a função alocativa⁹. Cabe aqui, também, fazer referência à carga tributária brasileira que se mantém em 32,66% do PIB¹⁰.

No âmbito jurídico, dada a relevância da tributação – assunto que interfere diretamente na eficácia de políticas públicas em função da arrecadação estatal – alguns temas em direito tributário estão sob holofotes vez que se encontram contaminados por discussões metajurídicas que influenciam na repercussão de julgamentos e se arrastam por décadas nos tribunais brasileiros.

A discussão a respeito da inclusão/exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS e a COFINS não é um tema novo no circuito acadêmico tributário. Ocorre que o seu último acontecimento, o julgamento do Recurso Especial nº 1.144.469/PR junto à 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, pôs novo fôlego à discussão que será decidida em definitivo no Supremo Tribunal Federal.

Estima-se que a repercussão econômica de uma eventual exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS seria de R\$ 250 bilhões¹¹, representando uma perda significativa aos cofres da União, ainda mais se levada em consideração o atual momento de crise fiscal.

O primeiro capítulo desta monografia tem como objetivo apresentar os conceitos que aqui serão trabalhados de modo a estabelecer um território científico comum a fim de clarificar os institutos jurídicos e concepções aplicáveis ao estudo em tela. Para tanto, primeiramente será realizada uma análise da Contribuição ao PIS e à COFINS em sintonia com a sua base de cálculo em sua perspectiva histórico-

⁸ BANCO MUNDIAL. LAC Poverty and Labor Brief, February 2014 **Social Gains in the Balance - A Fiscal Policy Challenge for Latin America and the Caribbean**. Washington, D.C: The World Bank, 2015.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. 166 f.. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

⁹ MUSGRAVE, Richard. **Public Finance in Theory and Practice**. 5ª Edição. McGraw-Hill Book Company. 1989. pp. 3-15.

¹⁰ BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2015: Análise por Tributos e Bases de Incidência**. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>> Acesso em: 26 set. 2016.

¹¹ POMBO, Bárbara. **ICMS entra no cálculo do PIS e COFINS, decide STJ**. Jota. Brasília. 11 ago. 2016. Disponível em: <<http://jota.uol.com.br/icms-entra-no-calculo-pis-e-COFINS-decide-stj>>. Acesso em: 26 set. 2016

legislativa¹². Em um segundo momento, será identificado o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, a fim de identificar características próprias deste imposto (como sua incidência “por dentro”) e, por fim, será realizada a correlação silogística que conclui pelo argumento de sua inclusão na base de cálculo do PIS/COFINS. O segundo capítulo cuida de apresentar os argumentos que pugnam pela incidência ou não do PIS/COFINS sobre os valores de ICMS. O terceiro capítulo revela as premissas do poder de tributar do Estado associadas enquanto noções principiológicas que devem ser conjugadas com as regras tributárias, concluindo com uma análise do princípio da capacidade contributiva ao tema deste trabalho.

¹² A apresentação da base de cálculo do PIS/COFINS neste momento é essencial para o entendimento das correntes doutrinárias e jurisprudenciais que defendem a inclusão ou exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

2. Noções preliminares

A inclusão das receitas do ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS é tema que merece um estudo aprofundado de cada um dos institutos em discussão. Nesse sentido, será avaliada a contribuição para o PIS e a COFINS desde a sua concepção até o momento atual de sua base de cálculo, passando também pelos conceitos de faturamento e receita bruta a partir da Emenda Constitucional nº 20 de 1998, visitando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Do outro lado, a incidência do ICMS em sua própria base de cálculo é tema propedêutico para a compreensão de argumentos favoráveis à sua inclusão na base de cálculo do PIS/COFINS.

A explicação destes conceitos é essencial para a compreensão dos argumentos favoráveis à incidência do PIS/COFINS sobre os valores de ICMS. Passa-se, então, à explanação dos referidos conceitos.

2.1. Aspectos gerais sobre as contribuições especiais

A inclusão das contribuições na tipologia tributária brasileira gerou intensas discussões acadêmicas a respeito de sua natureza¹³. Em que pese as dúvidas em torno do real caráter tributário das contribuições em razão da parafiscalidade que são investidas¹⁴, fato é que a partir do regramento constitucional de 1988, que aplicou a esta espécie as normas gerais tributárias, não restaram dúvidas a respeito de sua natureza jurídica enquanto tributo¹⁵. Adotou-se, portanto, a teoria pentapartite que divide os tributos em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições. SABBAG¹⁶ aponta que foi ALIOMAR BALEEIRO a primeira doutrina que apresentou a existência destas cinco espécies tributárias no Brasil¹⁷, teoria

¹³ Cfr. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012. pp. 184-199.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. pp. 20-21.

¹⁵ *Ibidem*. p. 19.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2013. p. 663.

¹⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 765.

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 63-71.

que foi acompanhada pelo Supremo Tribunal Federal¹⁸ e hoje é aceita por toda a doutrina¹⁹.

Para PAULSEN²⁰ o conceito de contribuição é composto por uma mistura de elementos presentes nas demais espécies tributárias. Logo, pelo fato de sua incidência não ser vinculada a ato do Poder Público, estes se assemelham aos impostos. Ao mesmo tempo, por serem exigidas para o custeio de despesas determinadas, se identificam com as taxas, as contribuições de melhorias e os empréstimos compulsórios, sem gerar, entretanto, dever de contraprestação estatal²¹.

Contribuição especial é o tributo que, apesar de ter hipótese de incidência desvinculada de atuações estatais, é juridicamente afetado à realização de finalidade específica.²²

Pode-se elencar três tipos de contribuições: contribuição social, contribuição interventiva e contribuição corporativa distinguíveis por conta da finalidade de sua arrecadação²³, todas dispostas no art. 149 da Constituição Federal²⁴. As contribuições corporativas são aquelas pagas ao interesse de categorias profissionais, conforme disposto no *caput* do art. 149 da Constituição Federal. Já as contribuições interventivas (art. 149, incidem sobre determinadas relações jurídicas a fim de incentivar ou desincentivar a realização de determinado ato, utilizando da extrafiscalidade como intervenção no domínio econômico. Em relação às contribuições sociais, estas podem se subdividir em duas outras categorias. As contribuições genéricas destinadas à ordem social (educação, habitação etc.) e as contribuições vinculadas ao custeio da seguridade social (saúde, previdência e assistência social), como disposto no *caput* do art. 149, da

¹⁸ Nesse sentido cfr.: RE 146733, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/1992, DJ 06-11-1992 PP-20110 EMENT VOL-01683-03 PP-00384 RTJ VOL-00143-02 PP-00684

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. – São Paulo: Saraiva. 2012. p. 62.

²⁰ PAULSEN, Leandro. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 28.

²¹ A doutrina também reconhece o caráter *sui generes* da contribuição, sendo esta dotada de validação finalística, como aponta GRECO, em razão do permissivo constitucional o qual o legislador, por mandamento expresso da Carta Maior, vincula-se. Cfr. GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura “sui generes”)**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 119.

²² PAULSEN, Leandro. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 45.

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2013. p. 660-664.

²⁴ CF/88: Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

CF/88²⁵. Como não poderia ser outra a conclusão, a contribuição para o PIS e a COFINS se inserem na categoria de contribuição social destinadas ao custeio da seguridade social, como previsto no art. 195 da Constituição da República.

A União Federal detém a competência tributária²⁶ para legislar sobre as contribuições dispostas no art. 149 da Constituição Federal. Ao contrário das demais contribuições, a Constituição da República disciplina as hipóteses de incidência das contribuições sociais de forma exaustiva²⁷, conferindo à União o poder de criar novas bases a partir dos critérios constantes em sua competência residual presente no art. 195, §4º, da Constituição Federal²⁸. Também poderão incidir sobre as importações de produtos e serviços, não podendo, entretanto, incidir sobre receitas decorrentes de exportação, conforme art. 149, §2º, I e II da Constituição Federal²⁹, permissivo que deu azo à instituição da Contribuição ao PIS e à COFINS incidentes sobre a importação de produtos e serviços do exterior, vide Lei nº 10.865/2004.

Definida a localização do PIS e da COFINS na tipologia tributária brasileira, reconhecidamente como contribuições sociais³⁰ para a seguridade social³¹, parte-se para a apresentação dos tributos.

2.2. A Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)

A Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) foi criada pela Lei Complementar nº 7/1970³² com a finalidade de integrar o empregado à vida social e

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. – São Paulo: Saraiva. 2012. p. 64.

²⁶ Por força do §1º do art. 149, podem os Estados, Distrito Federal e Municípios legislar sobre as contribuições cobradas de seus servidores para custeio de seus respectivos sistemas de previdência e assistência social. Cfr.: § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. – São Paulo: Saraiva. 2012. p. 65

²⁸ CF/1988: § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

²⁹ CF/1988: § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

³⁰ BERGAMINI, Adolpho et al. **PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não-cumulativo**. 2ª Ed. São Paulo: MP, 2010. p. 25.

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2012. p. 663.

³² LCp 7/1970: Art. 1.º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. § 1º - Para os fins desta Lei, entende-se por empresa a pessoa jurídica, nos termos da legislação do Imposto de Renda, e por empregado todo aquele assim definido pela Legislação Trabalhista. § 2º - A participação dos trabalhadores avulsos, assim definidos os que prestam serviços a diversas empresas, sem relação

ao desenvolvimento empresarial, estabelecendo o faturamento das empresas como base de cálculo para sua incidência³³. Apenas três meses após a instituição do PIS, foi publicada a Lei Complementar nº 8/1970³⁴ que instituiu o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) com a finalidade de incentivar a poupança dos servidores públicos e utilizar este recurso de forma indireta em benefício do desenvolvimento econômico. Posteriormente, ambos os Programas foram unificados pela Lei Complementar nº 26/1975, conforme disposto em seu art. 1º³⁵, motivo pelo qual a referência genérica à Contribuição para o “PIS/PASEP”, ou simplesmente “PIS/PASEP” é recorrente em toda doutrina.

Em que pese as Contribuições para o PIS/PASEP terem sido instituídas sob a égide da Constituição Federal de 1967, a Constituição da República vigente traz em seu texto expressa menção à sua existência, conforme descrito no art. 239³⁶. Nesse sentido, dada a recepção constitucional expressa, a Lei Complementar nº 7/1970 (instituidora do PIS) e a Lei Complementar nº 8/1970 (instituidora do PASEP) foram elevadas ao status de norma constitucional³⁷. Tal fato não exclui sua validação constitucional prevista no art. 195, inciso I, da CF/1988, como depreende-se da ementa do Recurso Extraordinário nº 456.197-SP, julgamento ocorrido em 03 de abril de 2007.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PIS. LEI N. 9.718/98. 1. A jurisprudência do Tribunal é no sentido de que a pertinência do PIS à "espécie" [singular] do artigo 239 não lhe subtrai da concomitante pertinência ao

empregatícia, no Programa de Integração Social, far-se-á nos termos do Regulamento a ser baixado, de acordo com o art. 11 desta Lei.

³³ Art. 3º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas: a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda; b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:

³⁴ LCp nº 26/1975; Art. 1º - A partir do exercício financeiro a iniciar-se em 1º de julho de 1976, serão unificados, sob a denominação de PIS-PASEP, os fundos constituídos com os recursos do Programa de Integração Social (PIS) e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), instituídos pelas Leis Complementares nºs 7 e 8, de 7 de setembro e de 3 de dezembro de 1970, respectivamente.

³⁵ LCp nº 8/1970: Art. 1º - É instituído, na forma prevista nesta Lei Complementar, o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

³⁶ CF/ 88: Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

³⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **PIS e COFINS: conceitos normativos de faturamento e receita**. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 9

"gênero" [plural] do inciso I do artigo 195 da Constituição do Brasil. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento³⁸

2.3. A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituída pela Lei Complementar n° 70/ 1991³⁹, com base no permissivo constitucional presente no art. 195, inciso I, alínea “b” da Constituição Federal⁴⁰.

A criação da COFINS tem origem no extinto Fundo de Investimento Social (Finsocial), tributo instituído pelo Decreto-Lei n° 1940/1982⁴¹, que tinha duas bases de cálculo: receita bruta e lucro. Com o tempo e após manifestações do Supremo Tribunal Federal pela sua inconstitucionalidade e modificações legislativas que levaram à insegurança jurídica sobre sua cobrança, foi instituída a COFINS pela já citada Lei Complementar n° 70/1991⁴² a fim de dirimir tais discussões⁴³.

A lei que instituiu a COFINS se encarrega de observar que a nova contribuição não causa prejuízo à incidência da Contribuição para o PIS/PASEP. Isso porque, diferentemente da bitributação a qual é vedada no ordenamento tributário brasileiro, a Constituição da República delegou a competência necessária para instituição da contribuição sobre o mesmo fato jurídico, incorrendo em um *bis in idem* legal⁴⁴.

O contribuinte da referida exação é a pessoa jurídica e as demais pessoas que a ela são equiparáveis de acordo com a legislação do Imposto de Renda. Sua

³⁸ STF: RE 456197 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 03/04/2007, DJe-013 DIVULG 10-05-2007 PUBLIC 11-05-2007 DJ 11-05-2007 PP-00099 EMENT VOL-02275-03 PP-00626

³⁹ LCp 70/1991: Art. 1° Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

⁴⁰ CF/1988: Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...) b) a receita ou o faturamento;

⁴¹ FRANCIULLI NETTO, Domingos. **COFINS – a exclusão das receitas financeiras de sua base de cálculo**. Brasília, DF, 2004. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/265>>. Acesso em: 16 out 2016. pp. 1-2

⁴² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **PIS e COFINS: conceitos normativos de faturamento e receita**. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 17

⁴³ SCHÖNTAG, José Antonio. **A COFINS – Uma breve história**. FGV Projetos: São Paulo. 2015. Disponível em: <<http://fgvprojetos.fgv.br/artigos/COFINS-uma-breve-historia>> Acesso em: 09 out 2016.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2013. p. 669.

arrecadação destina-se exclusivamente ao custeio das áreas de saúde, previdência e assistência social, vide art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991, o que ressalta o cunho finalístico desta contribuição.

2.4. O regime não-cumulativo do PIS/COFINS.

O instituto da não-cumulatividade faz-se presente na Contribuição para o PIS/PASEP e na COFINS e disciplinado pela Lei nº 10.637/2002, que se refere ao PIS, e pela Lei nº 10.833/2003 referente à COFINS. Apesar da natureza das exações do PIS/COFINS não admitirem a não-cumulatividade, haja vista ambas incidirem sobre a receita bruta ou faturamento, – inviabilizando, assim, a apuração de créditos em cada produto –, a legislação admite a compensação de créditos oriundos do PIS/COFINS-Importação⁴⁵.

Tratando-se de sua fundamentação constitucional, a Emenda Constitucional nº 42/2003 que acrescentou os §§ 12 e 13 ao texto do art. 195 da CF/88, o regime não-cumulativo do PIS/COFINS restou consignado como norma constitucional de eficácia limitada de princípio institutivo de caráter facultativo⁴⁶. Dessa forma, está livre o legislador infraconstitucional para instituir ou não o regime não-cumulativo em face da Contribuição para o PIS e da COFINS. Entretanto, caso seguido o princípio não-cumulativo, o legislador deverá observar todas as peculiaridades do instituto a qual lhe são inerentes e seguir o mandamento constitucional a qual aplica a não-cumulatividade somente a determinados setores da economia, conforme descrito no §12 do art. 195 da CF/1988⁴⁷.

Constituição da República de 1988

Art. 195 (...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

⁴⁵ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012. pp. 246-247.

⁴⁶ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2007. pp. 88-164.

⁴⁷ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012. pp. 246-247.

Portanto, segundo MOREIRA, são duas as conclusões que se retiram das regras constitucionais:

- (a) a contribuição para o PIS e a COFINS, sobre a receita e sobre a importação, poderão continuar sendo cobradas na forma cumulativa, ficando ao alvedrio do legislador optar pela não-cumulatividade;
- (b) se o legislador fizer a opção, a não-cumulatividade do PIS/COFINS somente será aplicável aos setores expressamente definidos na lei.⁴⁸

2.5. A base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS

Para CARVALHO⁴⁹ base de cálculo de um tributo pode ser descrita como a extensão quantitativa da prestação pecuniária a ser paga desde que conjugada com alíquota, afirmando o critério material da espécie tributária. Serve-se, pois, a três funções distintas: (1) dimensionamento real do fato; (2) determinação do *quantum* devedor; e (3) confirmação do critério material do tipo tributário. Para CARRAZZA⁵⁰, quando associada à alíquota, a base de cálculo é critério definidor da espécie tributária pois apresenta, de pronto, a relação de incidência tributária ao fato imponível⁵¹. Conclui que as alterações indevidas da base de cálculo de tributo, sendo definidora do mesmo, desvirtuam a essência da exação e incorrem em patente inconstitucionalidade. Daí extrai-se a importância da concepção da base de cálculo para referenciar o estudo que se segue na medida em que seus critérios definidores – suas bases de incidência – são objeto de fortes controvérsias jurisprudenciais e doutrinárias.

O permissivo constitucional que autoriza a incidência do PIS/COFINS sobre o faturamento ou a receita das pessoas jurídicas – sua base de cálculo - encontra-se plasmado no art. 195, inciso I, alínea “b” da Constituição da República, alterado pela Emenda Constitucional nº 20/98.

Constituição da República de 1988

⁴⁸ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 245.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. – São Paulo: Saraiva. 2012. p. 341.

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2012. pp. 351-353.

⁵¹ “Estamos, com tais colocações, querendo significar que o legislador, ao definir a base de cálculo dos tributos – inclusive do ICMS -, não pode manejar grandezas alheias ao aspecto material da hipótese de incidência dos mesmos. Antes, deve existir uma conexão, uma relação de causa e efeito, entre a hipótese de incidência tributária e a base de cálculo “*in abstracto*”, que permitirá apurar quanto exatamente o contribuinte deverá recolher (*quantum debeatur*) aos cofres públicos a título de tributo” Cfr. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2012. p. 352.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 20/1998, era somente o faturamento a base de cálculo eleita pela Constituição Federal para o financiamento da seguridade social previstas. A EC nº 20/1998 instituiu a alternatividade entre as bases de cálculo ao dispor que seguridade social será financiada mediante contribuições que terão como base de cálculo “a receita ou o faturamento”.

Tratando-se do regime cumulativo do PIS/COFINS, o art. 2º⁵² da Lei nº 9.718/1998 reitera o faturamento como base de cálculo do PIS/COFINS este compreendido, conforme art. 3º⁵³, pela receita bruta tal como disposta no art. 12⁵⁴ do Decreto-Lei nº 1.598/1977. No regime não-cumulativo, a alteração promovida pela Lei nº 12.973/2014 retirou o faturamento como base de incidência para o PIS/COFINS.

⁵² Lei nº 9.718/98: Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

⁵³ Lei nº 9.718/98: Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

⁵⁴ Decreto-Lei nº 1.598/1977 Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (...) § 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) § 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Neste estudo interessa-nos a compreensão dos conceitos de faturamento e de receita bruta para fins de inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) na base de cálculo das contribuições da seguridade social. Para tanto, em sequência, serão analisados os referidos conceitos sob os enfoques que marcam suas variadas compreensões.

2.5.1. O conceito de receita bruta

Antes de adentrar o conceito de receita bruta é importante definir o significado do gênero receita. Para ANDRADE FILHO, o vocábulo receita implica em “qualquer ingresso (em bens, inclusive moeda ou créditos) que altera positivamente o patrimônio social de alguém de forma definitiva”⁵⁵. A receita implica na percepção incondicional de um ganho por uma pessoa de forma incondicional já que sua existência depende da realização em definitivo de um ato ou negócio jurídico decorrente de uma prestação perfeitamente determinada segundo o direito aplicável⁵⁶. É importante destacar que não se pode confundir receita com mera entrada ou movimentação de dinheiro. Enquanto entrada significa um trânsito efêmero na contabilidade da empresa, as receitas são benefícios resultantes do exercício da atividade empresária e que integram seu patrimônio⁵⁷. GERALDO ATALIBA explica:

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres da entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe.⁵⁸

Por outro lado, a contabilidade reserva-se à definição dada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em seu pronunciamento técnico n° 30 (R1) na forma que segue.

⁵⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11ª Ed. São Paulo: Atlas. 2014. p. 140.

⁵⁶ BORGES, Alexandre Barreto; BENÍCIO FILHO, Benedicto Celso. **Conceito de receita e faturamento para fins de incidência das contribuições ao PIS e da COFINS**. In GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime jurídico de não cumulatividade*. pp. 29-38. São Paulo: MP. 2007. p. 30.
ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **PIS e COFINS: conceitos normativos de faturamento e receita**. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 48.

⁵⁷ BORGES, Alexandre Barreto; BENÍCIO FILHO, Benedicto Celso. **Conceito de receita e faturamento para fins de incidência das contribuições ao PIS e da COFINS**. In GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime jurídico de não cumulatividade*. pp. 29-38. São Paulo: MP. 2007. pp. 30-31.

⁵⁸ ATALIBA, Geraldo. **ISS e base imponible. Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo: RT. 1978, pp. 81-88 e 91.

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.⁵⁹

Para fins tributários, o conceito de receita deve atender ao princípio da realização da renda⁶⁰. Logo, trata-se da entrada que acresce ao patrimônio social a título definitivo, devendo a verificação das condicionantes ser realizada perante as normas de direito civil.

Toda receita advém de uma relação sinalagmática na qual um comprador ou vendedor adquire um bem ou dinheiro havendo a transferência mútua de domínio na plena realização de um negócio jurídico de forma incondicional⁶¹. Logo, deve-se observar a relação jurídica que deu origem àquela receita, motivo pelo qual confere-se à receita a natureza causal⁶². Portanto, exclui-se da receita aquilo que é destinado a terceiros, marcadamente por não integrar em definitivo no patrimônio daquele que realiza a venda.

Em certas circunstâncias, nem todo valor que o comprador paga pela aquisição de um produto constitui ingresso patrimonial para o vendedor. Tal é o caso, por exemplo, das vendas mediante pagamento com cartões de crédito e de débito, em cujo negócio jurídico comparece uma terceira parte e que obtém para si uma parte do preço contratado e constante dos documentos.⁶³

As similitudes das três fontes apontadas revelam um ponto em comum sobre o conceito em tela: receita significa o ingresso patrimonial em definitivo.

Definido o gênero “receita”, parte-se à percepção do conceito de receita bruta consignada pela legislação que rege o Imposto de Renda a qual é referenciada pela Lei n° 9.718/1998. Define o art. 12 do Decreto-Lei n° 1.598/1977 que a receita bruta

⁵⁹ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 30 (R1)**. 2012. p. 3.

⁶⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11ª Ed. São Paulo: Atlas. 2014. p. 142.

“A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando os produtos e serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra Entidade ou pessoa física com anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento específico perante a entidade produtora” in ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **PIS e COFINS: conceitos normativos de faturamento e receita**. São Paulo: MP Ed. 2008. p. 49.

⁶¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11ª Ed. São Paulo: Atlas. 2014. p. 142.

⁶² GRECO, Marco Aurélio. **PIS e COFINS – Créditos acumulados de ICMS**. In MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: volume 2**. pp. 319-345. São Paulo: MP. 2013. p. 333.

⁶³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11ª Ed. São Paulo: Atlas. 2014. p. 143.

compreende: (Inciso I) o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Inciso II) o preço da prestação de serviços em geral; (Inciso III) o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Inciso IV) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nas hipóteses anteriores.

De pronto, sem prejuízo aos demais incisos, verifica-se que a compreensão do inciso IV do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 trata “receita bruta” como qualquer outra receita não encaixável nas hipóteses anteriores. Ora, se o inciso IV em questão identifica como receita bruta tudo aquilo não abarcado pelas três hipóteses anteriores, por óbvio, o conceito de receita bruta consta no próprio conteúdo deste dispositivo normativo. Nessa esteira, o conceito da espécie receita bruta aproxima-se do próprio gênero receita. Corroborando com o entendimento aqui apresentando, ANDRADE FILHO assevera que a expressão “receita bruta” é conceito aplicável segundo a vontade do legislador, não apresentando contornos bem definidos⁶⁴, mas para BULHÕES PEDREIRA, receita bruta significa a própria receita.

A quantidade total de valor financeiro adquirido pela sociedade como receita é designada “receita bruta”, para distingui-la do valor remanesce depois de deduzidos os sacrifícios financeiros que a sociedade suporta para ganhá-la.⁶⁵

Portanto, seja pela legislação que rege o Imposto de Renda ou por parte da doutrina, receita bruta traduz-se pela própria ideia de receita entendida como qualquer ingresso em definitivo no patrimônio social de alguém.

A maior discussão acadêmica e jurisprudencial não está no conceito de receita bruta, mas sim no conceito de faturamento especialmente quando estes conceitos são apresentados como sinônimos pela legislação tributária. Parte-se então para considerações a respeito do instituto faturamento e suas repercussões para o entendimento da base de cálculo do PIS/COFINS.

2.5.2. O conceito de faturamento

Faturamento é vocábulo derivado de “faturar” que significa “emitir faturas”. FÁBIO ULHÔA COELHO⁶⁶ ensina que fatura - ou conta - implica na “relação por escrito

⁶⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **PIS e COFINS: conceitos normativos de faturamento e receita**. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 26.

⁶⁵ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1989. p. 459.

⁶⁶ COELHO, Fábio Ulhôa. **Curso direito comercial**, Volume 1. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 579.

das mercadorias entregues” por uma empresa. A gênese da emissão de faturas confunde-se com o direito tributário já que quando da instituição do imposto sobre o selo a emissão de faturas era obrigatória para fins fiscais⁶⁷.

Apesar de constar na trivialidade das relações de comércio, nunca foi atribuída uma definição legal ao conceito de faturamento. Tratando-se da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, é imperioso definir seu objeto para fins de incidência tributária. Ocorre que ao direito tributário não cumpre a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. O art. 110 do Código Tributário Nacional é expresso ao incluir tal vedação ao sistema tributário brasileiro.

Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Com efeito, cumpre à doutrina tributarista e à jurisprudência dos tribunais perquirir o conceito de faturamento segundo os ditames civis-comercialistas que lhe deram origem. CARRAZZA⁶⁸ apregoa que faturamento corresponde ao “somatório do valor das operações realizadas pelo contribuinte”. Para fins deste estudo, utilizaremos o conceito de faturamento apregoadado pelo Supremo Tribunal Federal.

O conceito de faturamento foi definido quando o Supremo Tribunal Federal se debruçou sobre a constitucionalidade de vários dispositivos da Lei Complementar nº 70/1991 ao julgar a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 1. Entre eles, destaca-se o art. 2º⁶⁹ da referida norma que define o conceito de faturamento.

⁶⁷ Na legislação comercialista de 1850 a fatura assinada pelo cliente representava um título de crédito desde que emitida vias “duplicadas”: uma em favor do comprador e outra do vendedor. Em 1908, com a nova legislação cambiária, destituiu-se da fatura a qualidade do título de crédito, porém permaneceu a obrigatoriedade de sua emissão. Posteriormente, com a instituição do imposto do selo em 1915, a obrigatoriedade de emitir faturas consolidou-se por motivo de ordem fiscal. Em seguida, em 1920, optou-se por criar um novo título de crédito a partir da “duplicata da fatura” para atender às exigências fiscais e permitisse a circulação de crédito típica dos títulos. Em 1936, optou-se por distinguir dois livros contábeis obrigatórios: o Registro de Duplicatas e o Registro de Vendas à Vista. Em 1968, a obrigatoriedade restou somente em favor do livro de Registro de Duplicatas àqueles comerciantes que ainda as emitiam. Cfr. COELHO, Fábio Ulhôa. **Curso direito comercial**, Volume 1. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 579

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2012. p. 664.

⁶⁹ Note-se que o este dispositivo normativo replica o mesmo conceito apresentado pelo art. 22, §1º do Decreto-Lei nº 2.397/1987, que tratou da base de incidência do Finsocial (Decreto-Lei nº 1.940/1982), precursor da COFINS, dispondo que este tributo incidirá sobre a receita bruta das vendas de mercadorias

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

No julgamento da ADC nº 1 a Corte Suprema consignou entendimento de que, para efeitos fiscais, o faturamento seria equivalente à receita bruta na medida em que esta reflete o produto de todas as vendas e não somente daquelas em que se emite fatura, pautando-se em precedente firmado pelo Recurso Extraordinário nº 150.764. Conceituou-se, portanto, o faturamento como a receita bruta da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza tal como disposto no art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991⁷⁰.

Posteriormente, em face do conceito então firmado de faturamento, o Supremo Tribunal declarou inconstitucional o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 nos autos do Recurso Extraordinário nº 346.084, já que este dispositivo previa que o faturamento equivaleria à receita bruta sem o complemento já declarado constitucional pela própria Corte quando julgou o art. 2º da Lei Complementar nº 70. O §1º do art. 3º da referida lei definia que o faturamento corresponderia à receita bruta assim entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada. Logo, ao entender que haveria um alargamento da base de cálculo definida à Contribuição para o PIS e à COFINS, já que o conceito de receita bruta tal como apresentado pelo dispositivo normativo impugnado não correspondia ao conceito de faturamento⁷¹.

Dado o caráter pacífico tomado pela jurisprudência e inexistindo ação constitucional de efeito *erga omnes*, foi proposta a edição de Súmula Vinculante (Proposta de Súmula Vinculante nº 22) que aguarda aprovação no Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Em agosto de 2014 o Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785 no qual, por meio do voto condutor do Min. Relator

e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.

⁷⁰ FRANCIULLI NETTO, Domingos. **COFINS – a exclusão das receitas financeiras de sua base de cálculo**. Brasília, DF, 2004. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/265>>. Acesso em: 16 out 2016. p. 4

⁷¹ Antes da Emenda Constitucional nº 20/98 a base de cálculo para o PIS/COFINS era somente o faturamento. Após a alteração constitucional passou a ser “faturamento ou receita”, conforme já demonstrado.

MARCO AURÉLIO, reafirmou o conceito de faturamento como sendo aquele presente no art. 2º, da Lei Complementar nº 70/1991.

Voto do Min. Marco Aurélio – RE 240.785

O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.

Portanto, sedimentou o Supremo Tribunal que o faturamento equivale à receita bruta na venda de mercadorias e serviços de qualquer natureza⁷².

2.6. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o ICMS, é tributo que adveio do antigo imposto sobre vendas e consignações⁷³. Trata-se do tributo de maior arrecadação do sistema tributário brasileiro e que desperta tensões políticas entre os entes federados – como a guerra fiscal - e entre os entes federados e a própria União pelas tentativas de federalização do referido tributo por meio de uma reforma do pacto federativo⁷⁴.

Segundo dados da Receita Federal Brasileira, apenas a arrecadação de ICMS representa 6,72% do Produto Interno Bruto brasileiro de 2015, totalizando 20,5% da arrecadação total de tributos no Brasil se considerada a relevância global que é de 32,66% do PIB nacional⁷⁵.

A Constituição Federal confere aos Estados e ao Distrito Federal a competência tributária para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, conforme dicção do seu art. 155, inciso II. CARRAZZA⁷⁶ aponta que existem cinco núcleos distintos para a incidência do ICMS, podendo-se apontar que tratam de tributos distintos, haja vista possuírem hipóteses de incidência e base de cálculo diferentes.

⁷² MENDES, Gilmar. **O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS**. In Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – v. 4, n 2(jul./dez. 2014) – Brasília: PGFN, 2014. pp. 13-14.

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2002. p. 309.

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2012. p. 42.

⁷⁵ Dados extraídos da Receita Federal Brasileira, disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em 13 de out de 2016.

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2012. pp. 40-41.

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber:

- a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior;
- b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) imposto sobre serviços de comunicação;
- d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e
- e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.⁷⁷

Tratando-se de uma explanação geral do ICMS, não há como propor uma referência detida a cada um dos núcleos de incidência do referido, mas é salutar perseguir o seu núcleo comum definidor do tributo em questão.

O mandamento constitucional confere ao ICMS o caráter de tributo não-cumulativo, além de estar imbuído do princípio da seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços, sendo o Senado Federal o instituidor das alíquotas aplicáveis ao tributo, podendo instituir alíquotas máximas e mínimas mediante Resolução⁷⁸.

Coube à Lei Complementar n° 87/1996, por força do inciso XII⁷⁹, do Art. 155, da Constituição Federal, a definição de caracteres definidores do tributo como seus

⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2012. pp. 40-41.

⁷⁸ CF/88, Art. 155: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n° 3, de 1993) I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

⁷⁹ XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a" f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional n° 33, de 2001) (Vide Emenda Constitucional n° 33, de 2001) i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço

contribuintes, dispor sobre a sua substituição tributária, a disciplina que trata o regime de compensação do referido imposto, o local de sua incidência tratando-se de circulação de mercadorias e prestação de serviços, entre outros.

Segundo dicção do art. 4º da Lei Complementar nº 87/1991, o contribuinte da referida exação fiscal é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial qualquer de suas hipóteses de incidência, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Em que pese o contribuinte ser identificado de forma diferente, em grande parte coincide com o contribuinte da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Para efeitos deste estudo, interessa-nos entender a inclusão do valor do ICMS em sua própria base de cálculo, também conhecida como a sua incidência “por dentro”, convencionada pelo art. 13, §1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996, vez que este conceito é um dos pilares dos argumentos favoráveis à inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS.

2.6.1. A inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo

Ao definir a base de cálculo do ICMS, a Lei Complementar nº 87/1996 replicou a fórmula já utilizada na tributação do antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), precursor do ICMS na vigência da Constituição Federal de 1967, incluindo próprio valor do imposto no cálculo do seu montante devido.

Art. 13. A base de cálculo do imposto é: (...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

Sem a tal regra, o imposto que incidiria tão somente sobre o valor da mercadoria, agora é incidente sobre o montante resultado da soma do valor da mercadoria e do valor do próprio imposto, acarretando em verdadeira dupla incidência⁸⁰.

Por se tratar de técnica de tributação polêmica, no decorrer dos anos 90 foram ajuizadas várias demandas a fim de questionar sua aplicação, o que levou o STF,

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2012. p. 360.

em sede de controle difuso de constitucionalidade, a manifestar-se sobre a matéria nos autos do Recurso Extraordinário nº 212.209⁸¹. Nesta oportunidade declarou-se a constitucionalidade da referida técnica de tributação já que a Constituição Federal conferiu à Lei Complementar a competência para fixação da base de cálculo do ICMS, não havendo inconstitucionalidade, pois, já que a referida lei primou pela preservação da relação entre a base de cálculo o fato gerador já previsto no texto constitucional. Outrossim, o voto do Min. ILMAR GALVÃO trouxe à Corte Suprema o argumento de que nada no texto constitucional obsta a incidência sobreposta de tributos, portanto, não haveria motivo para temer o “efeito cascata”⁸².

O voto dissidente da corte foi proferido pelo Min. MARCO AURÉLIO que sustentou que a referida técnica de tributação trata de “elucubrações visando a refazer o equilíbrio dos caixas, arrecadando-se tributos mediante sutis artifícios, como se não houvesse um figurino constitucional rígido a respeito, revelando, por isso mesmo, garantia do contribuinte”⁸³. Seu argumento fundamenta-se na ideia de que a definição desta base de cálculo pela Lei Complementar excede o valor atribuído ao próprio imposto resultando em sua majoração indevida tributo. Para tanto, sustenta-se em CARRAZZA, que é frontalmente contrário à constitucionalidade deste dispositivo⁸⁴, vez que entende ser a base de cálculo do referido tributo aquela programada pela Constituição da República, não cabendo à Lei Complementar alterá-la e muito menos ampliá-la para ir além da alíquota estabelecida pelo legislador constitucional.

“A Lei Complementar nº 87/1996, mandando incluir o montante devido a título de ICMS em sua própria base de cálculo, desvirtuou o arquétipo constitucional deste tributo, levando, por via transversa, à

⁸¹ EMENTA: Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido RE 212209, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 23/06/1999, DJ 14-02-2003 PP-00060 EMENT VOL-02098-02 PP-00303

⁸² “Em votos anteriores, tenho assinalado que o sistema tributário brasileiro não repele a incidência de tributo sobre tributo. Não há norma constitucional ou legal que vede a presença, na formação da base de cálculo de qualquer imposto, de parcela resultante do mesmo ou de outro tributo, salvo a exceção, que é a única, do inciso XI do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição, onde está disposto que o ICMS não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos. Aliás, como assinalou o eminente Ministro Moreira Alves, o princípio da não-cumulatividade aplicável ao ICMS não tem outro sentido senão e justamente impedir a tributação em cascata, é um meio de compensar o que se pagou pelo mesmo tributo anteriormente. Por meio da compensação, anula-se praticamente a incidência do ICMS sobre o tributo que integra o preço da mercadoria relativa a operações anteriores.” RE 212.209. Voto do Min. Ilmar Galvão. fl. 326

⁸³ RE 212.209. Voto do Min. Marco Aurélio. Fl. 308

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2012. pp. 350-370.

criação de outro, diferente daquele cuja competência a Carta Suprema reservou aos Estados-membros e ao Distrito Federal. (...) Do contrário cobra-se um adicional de ICMS, que nada tem a ver com a expressão econômica da operação mercantil ou da prestação de serviço realizada. (...) E, o que é pior, de um imposto que não leva em conta a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, §1º, da CF), assumindo, assim, conotações nitidamente confiscatórias (art. 150, IV, da CF)”.⁸⁵

Em paralelo à discussão travada no judiciário, o constituinte derivado promulgou a Emenda nº 33/2001 que trouxe ao texto constitucional a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, adicionando nova alínea ao art 155, §2º, inciso XII da Constituição Federal, para afirmar que a incidência por dentro do ICMS também seria aplicável às importações. A partir deste acréscimo ao texto constitucional subentendeu-se que a matéria já detinha ares de constitucionalidade antes mesmo da edição da emenda⁸⁶.

Em maio de 2011, já sob a sistemática da repercussão geral instituída pela Emenda Constitucional nº 45/2004 e pela Lei nº 11.418/2006, o STF enfrentou novamente a matéria desta vez para garantir a pacificação da jurisprudência e a vinculação dos tribunais à sua decisão, visto que o precedente anterior tinha eficácia *intra partes*. O voto do Min. GILMAR MENDES, relator do Recurso Extraordinário nº 582.461 (repercussão geral), trouxe o argumento de que o ICMS integra o custo da mercadoria⁸⁷, motivo pelo qual deve incidir sobre o próprio valor do tributo, e que não haveria motivo para ser realizada a dissociação pois a interpretação dada à Emenda Constitucional nº 33/2001 indica que tal técnica já pertencia à praxe tributária⁸⁸. Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade da inclusão do valor do ICMS em sua própria base de cálculo.

Definidos os conceitos basilares à compreensão do tema a que se propõe criticar, no capítulo seguinte serão dedicados esforços para apresentar os principais

⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2012. pp. 359-360.

⁸⁶ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS: Reconstruindo a decisão do Supremo Tribunal Federal**. 2013. 68 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2013. p. 39.

⁸⁷ “Em outras palavras, a base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts, 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação” (RE 582.461, Voto do Min. Gilmar Mendes, fls 187-188).

⁸⁸ “Ora, se o texto [constitucional] dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo, também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas” (RE 582.461, Voto do Min. Gilmar Mendes, fls 190).

argumentos contrários e favoráveis à inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS.

3. A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS

Como já demonstrado, o tema objeto deste trabalho é de enorme relevância nacional, pois impacta sobremaneira na arrecadação de tributos, motivo pelo qual desperta atenção a nível político, além de ser resultante de uma celeuma de institutos que carecem da atenção dos operadores do direito. Não se pode esquecer, todavia, de conjugar essas premissas ao contexto atual de mudança nas estruturas econômicas e fiscais a qual o país enfrenta com o intuito de recuperar as contas públicas e ajustar o próprio financiamento.

Tratando-se de tema tão sensível, a seguir serão apresentados os principais argumentos contrários e favoráveis à inclusão das receitas de ICMS para fins de incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS, pautando-se no posicionamento dos tribunais e da doutrina especializada para que se possa, em capítulo futuro, criticá-los em face dos principais constitucionais que limitam o poder da tributação estatal.

3.1. O ICMS enquanto parte do faturamento

O primeiro argumento que preza pela incidência do PIS/COFINS sobre as receitas de ICMS pode ser extraído da Ação Direta de Constitucionalidade nº 18, ajuizada pela Presidência da República em outubro de 2007, pendente de julgamento, a qual propõe a declaração de constitucionalidade do art. 3º, §2º, inciso I, da Lei nº 9.718/1998 – dispositivo que determinava a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS⁸⁹. A tese fazendária sustenta que os valores do referido imposto são componentes do próprio faturamento da pessoa jurídica, integrando, dessa forma, a base de cálculo das referidas contribuições. Para entender dessa forma é necessário percorrer um caminho de institutos e conceitos firmados pela jurisprudência e noções da contabilidade.

Inicialmente relembremos que o art. 195, I, da Constituição da República elegeu a receita “ou” o faturamento como base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS. Conforme apontado no capítulo anterior, a Lei nº 9.718/1998, que trata da

⁸⁹ Na data em que foi ajuizada a ADC nº 18, 10 de outubro de 2007, o texto do referido dispositivo era o seguinte: “Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (...) §2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário”.

cobrança cumulativa do PIS/COFINS, elegeu o faturamento como a base de cálculo⁹⁰. Enquanto faturamento, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o seu conceito diz respeito à venda de mercadorias e serviços, mas também pode ser entendido como a totalidade da receita operacional das pessoas jurídicas. Para justificar a incidência do PIS/COFINS sobre o valor do ICMS, segundo esta corrente, bastaria a compreensão de que as receitas de ICMS fossem parte da receita operacional da pessoa jurídica.

Apoiada no precedente do STF que entendeu que o ICMS é imposto que permite o cálculo “por dentro”, ou seja, que incide sobre a própria base de cálculo, esta corrente sustenta que o valor do ICMS integra o custo da mercadoria agregando-se ao preço final do produto.

Entende-se por custo do produto todos os gastos idealmente calculados como necessários especificamente para sua produção ou aquisição. Justamente por compor o custo do produto, o ICMS acaba sendo agregado em seu preço. Esse é o método que permite o trespasse do ônus econômico ao consumidor final⁹¹.

Dando prosseguimento ao raciocínio da tese fazendária, se o ICMS é custo e integra o preço final do produto, por decorrência lógica, faria parte do próprio faturamento sendo este entendido como a soma das receitas operacionais da empresa⁹².

⁹⁰ A Lei nº 12.973/2013 alterou a base de cálculo do PIS/COFINS no regime não-cumulativo dispondo que “incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, não mais sendo o faturamento a sua base de cálculo.

⁹¹ ADC nº 18, fl. 15

⁹² Note-se que para a construção de sua tese, a Fazenda Pública escolheu o conceito de faturamento mais abrangente que, segundo seu entendimento, teve voz no voto do Min. Eros Grau proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 357.950 – que declarou a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 – entendido como “o resultado econômico das operações empresariais do agente econômico”⁹², derivados da exploração específica do objeto social da empresa. Acontece que este não é o entendimento firmado pelo próprio Ministro. Na passagem citada pela Fazenda o Min. Eros Grau consigna que o conceito de faturamento é, na verdade, o “o resultado econômico” da receita bruta da venda de mercadorias e serviços. Mais adiante torna claro seu pensamento. “Daí porque tudo parece bem claro: em um primeiro momento diremos que *faturamento* é outro nome dado à receita bruta das vendas e serviços do agente econômico. Essa é uma das significações usuais do vocábulo [i. e., a noção da qual o vocábulo é termo é precisamente esta --- faturamento é receita bruta das vendas e serviços do agente econômico]. A análise dos precedentes aponta, no entanto --- e isso é proficientemente indicado em parecer de HUMBERTO ÁVILA --- no sentido de inversão dos termos: a lei tributária chamou de receita bruta, para feitos do FINSOCIAL, o que é faturamento; o conceito de receita bruta [= receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços], na lei, é que coincide com a noção de faturamento, na Constituição. Ora, o artigo 3º da Lei n. 9.718/98 não diz mais do que isso. Seu §1º é que vai além, para afirmar que ali --- e ali não se cogita de *faturamento*, mas de receita bruta --- se trata da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas. Voltando a HOSPERS: a lei esclareceu o sentido que atribuiu ao termo “receita bruta” --- “qualquer um pode usar o ruído que quiser para se referir a qualquer coisa, contanto que esclareça o que designa o ruído em questão”. A ideia de faturamento entendido como resultado das “operações empresariais típicas” está presente no voto do Min. Cezar Peluso ao consignar que “faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais

Assim, é possível afirmar que, uma vez que o ICMS incide sobre a operação, sua inclusão na base de cálculo há de ser considerada custo na formação do preço pelo alienante. Logo, o ingresso de valores relativos ao preço, incluída aí a parcela do ICMS, representa faturamento da empresa. Em suma, o valor integral do preço, e não a diferença entre este, o valor do imposto, é tido por faturamento do agente econômico⁹³

Em apertada síntese, estando o ICMS embutido ao preço do produto, a sua receita decorrente integraria, assim, o faturamento. Se integra o faturamento, incidiria sobre esta receita o PIS/COFINS. Corroborar com a tese apresentada pela ADC n° 18, o voto do Min. EROS GRAU nos autos do Recurso Extraordinário n° 240.785. Entendeu o Ministro que o valor do ICMS é parte indissociável do preço do produto e, dessa forma, vincula-se ao faturamento⁹⁴.

Não tenho dúvida em afirmar que o montante do ICMS integra a base de cálculo da COFINS. Está incluído no faturamento, pois o ICMS é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria. Seria porventura admissível a suposição de que o faturamento corresponde à percepção de somente uma parcela ou porção do preço da mercadoria? Como se pudéssemos seccionar e dizer que o faturamento é o total de uma parcela do preço auferido pelo agente econômico no exercício de sua atividade.

O Min. GILMAR MENDES⁹⁵ também seguiu esta compreensão ao firmar que o ICMS faz “parte do valor final da operação de compra e venda ou prestação de

típicas, constitui a base de cálculo da contribuição, enquanto representação quantitativa do fato econômico tributado”. Por fim, consigna seu entendimento em esclarecimento presente nas notas taquigráficas. Esse entendimento não foi endossado pelo pleno do STF, entretanto, se tivesse sido, representaria uma verdadeira guinada na jurisprudência da Corte Suprema. A nosso ver essa imprecisão na construção da tese fazendária não prejudica o argumento apresentado já que, segundo suas demais premissas, o ICMS continuaria fazendo parte do preço agregado ao produto integrando o faturamento em qualquer dos casos, seja na venda de mercadorias e serviços ou na apuração da totalidade das receitas típicas da pessoa jurídica.

⁹³ ADC n° 18, fl. 17

⁹⁴ Para tanto, ainda cita o art. 166 do Código Tributário Nacional para reforçar que dada a natureza do ICMS (tributo indireto) a legislação tributária existe daquele que pleiteia restituir o tributo a comprovação da não repercussão do encargo econômico.

⁹⁵ Seu posicionamento é reiterado em artigo publicado em data posterior ao julgamento do RE 240.785. “Ora, se a importância correspondente ao ICMS integra o valor da operação final, constitui também produto da venda ou da prestação de serviço e faturamento do contribuinte, da mesma maneira que os outros fatores do preço das mercadorias e serviços. Em outras palavras, o montante relativo ao ICMS incorpora-se ao preço, de forma que é pago pelo comprador e é recebido pelo vendedor ou pelo prestador de serviço, ingressando em seu domínio, em consequência da respectiva operação. Em se tratando de tributos reais, como a COFINS, a exclusão de qualquer fator que componha seu objeto – na espécie, o produto da operação – deve ser expressamente prevista, seja por meio de imunidade, como no art. 155, § 2º, XI, da Carta Magna que retira o montante do IPI da base de cálculo do ICMS; seja por meio de isenção, como previsto no art. 2º, parágrafo único, “a” da LC 70/1991, que excepciona o valor correspondente ao IPI da base de cálculo da COFINS”. Cfr. MENDES, Gilmar. **O STF e a exclusão do**

serviço”⁹⁶ e que a COFINS incide sobre o “produto das operações”⁹⁷. Arremata a questão ao afirmar que “a receita bruta (...) compreende a importância total recebido pelo contribuinte sem exclusão *a priori* de quaisquer componentes – independentemente de sua destinação ou natureza”⁹⁸. Ainda, o Superior Tribunal de Justiça, em sua jurisprudência que trata do Finsocial, tributo que precedeu a COFINS e possui mesma base de cálculo – o faturamento-, editou as Súmulas nº 68 e 94 que confirmam a incidência da contribuição para o Finsocial sobre a parcela do ICMS pelo mesmo fundamento. Em decisão recente, a 1ª Seção do STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.144.469, afeto à sistemática dos recursos repetitivos (Art. 543-C, do Código de Processo Civil de 1973), reafirmou a jurisprudência da corte para incluir o ICMS na base de cálculo das referidas contribuições⁹⁹.

3.2. O ICMS enquanto receita não tributável

O argumento contrário que prega pela inconstitucionalidade da exação a qual se estuda conclui que o ICMS é receita não tributável já que é destinada ao Poder Público e, sendo assim, não pertence ao faturamento da empresa. Nesse sentir, não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS sendo inconstitucional, portanto, a sua inclusão posto que extrapolaria o conceito de faturamento tal como imposto pela Constituição Federal. Esse pensamento foi levado a cabo pelo Min. MARCO AURÉLIO, relator do já mencionado Recurso Extraordinário nº 240.785, ao compreender que a incidência do tributo se destina a gravar a riqueza material do contribuinte, não podendo, dessa forma, incidir sobre o próprio benefício estatal.

ICMS da base de cálculo da COFINS. In Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – v. 4, n 2 (jul./dez. 2014) – Brasília: PGFN, 2014. p. 26.

⁹⁶ RE 240.785. Voto do Min. Gilmar Mendes. fl 71 do Acórdão.

⁹⁷ *Ibidem*. fl.73

⁹⁸ *Ibidem*. fl.75

⁹⁹ TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. INCIDÊNCIA NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. MANUTENÇÃO DAS SÚMULAS 68 E 94 DO STJ. RESP. 1.144.469/PR, REL. MIN. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, REL. P/ ACÓRDÃO O MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, JULGADO EM 10.8.2016, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. 1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça reafirmou seu posicionamento anterior, entendendo pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, como demonstram os enunciados 68 e 94 de suas súmulas de jurisprudência, os quais dispõem, respectivamente, que "a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS e a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL" (REsp. 1.144.469/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/acórdão o Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10.8.2016, ainda pendente de publicação, nos moldes do art. 543-C do CPC). Precedentes: AgInt no AgRg no REsp 1.168.593/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 26/8/2016. 2. Agravo interno não provido.(AgInt no AREsp 690.672/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/09/2016, DJe 04/10/2016)

Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da COFINS, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal¹⁰⁰.

Simultaneamente, invoca o princípio da razoabilidade conjugado com o art. 110 do CTN para entender que a Constituição da República reservou-se a compreender os institutos e conceitos por ela absorvidos de acordo com o seu sentido próprio. Isto posto, não se poderia entender o ICMS como parte integrante do faturamento já que, na própria dicção do Ministro Relator, “[d]escabe assentar que os contribuintes da COFINS faturam, em si, o ICMS”¹⁰¹. Agrega-se a este pensamento a doutrina de CARRAZZA¹⁰² que entende que as receitas de ICMS não integram o faturamento das pessoas jurídicas pois não se incorporam a seu patrimônio dado que são destinadas ao ente tributante. Em suas lições o citado jurista aponta que o ICMS sequer compõe a receita do contribuinte¹⁰³, isto porque estes valores apenas “transitam provisoriamente” sem integrar o seu patrimônio em definitivo. Para tanto, traça um paralelo com o conceito de receita pública, assim definida como a “entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”¹⁰⁴. Deste modo, entende-se pela não incidência do PIS e COFINS em face dos valores recolhidos a título de ICMS, tese que foi consagrada pelo julgamento do frequentemente citado Recurso Extraordinário nº 240.785¹⁰⁵.

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de

¹⁰⁰ RE 240.785. Voto do Min. Marco Aurélio. fl 7 do Acórdão.

¹⁰¹ *Ibidem*

¹⁰² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2012. pp. 665-666.

¹⁰³ *Ibidem*. p. 667.

¹⁰⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p.116

¹⁰⁵ Apesar de tratar-se de tese firmada pela Suprema Corte, a decisão final sobre o tema ainda resta em aberto por conta do julgamento ainda pendente da ADC nº 18, de Relatoria do Min. Celso de Mello, e do Recurso Extraordinário nº 574.706(repercussão geral), de Relatoria da Min. Cármen Lúcia.

Serviços não compõe a base de incidência da COFINS, porque estranho ao conceito de faturamento.¹⁰⁶

Ao contrário do argumento favorável à constitucionalidade da exação, que entende que o ICMS faz parte do preço do produto já que é tributo calculado “por dentro”, o argumento pela inconstitucionalidade parte da conceituação de receita e da não compreensão do valor do ICMS neste conceito. Em verdade, trata-se de dois argumentos com fundamentos distintos, mas que não se anulam reciprocamente, estando corretos em suas premissas e conclusões. Não há, pois, como postular a prevalência de um argumento sobre o outro sem apelar para uma compreensão sobre a relevância de cada um deles perante o contexto constitucional, na aplicação da ponderação interpretativa, para alcançar uma inteligência sob o mandamento constitucional que não se encontra explícito em seu texto. Dito isso, demonstrada a relevância do tema em face da arrecadação nacional e a polêmica jurídica que cerca os debates sobre a incidência ou não da referida exação, parte-se à confrontação da questão objeto deste estudo em face do princípio da capacidade contributiva.

¹⁰⁶ RE 240785, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2014, DJe-246 DIVULG 15-12-2014 PUBLIC 16-12-2014 EMENT VOL-02762-01 PP-00001

4. A inconstitucionalidade na compreensão do valor do ICMS como base de cálculo do PIS/COFINS

Conforme demonstrado nos capítulos anteriores, existem dois grandes argumentos que pugnam por interpretações distintas. O primeiro, que quer reconhecer o valor do ICMS como parte do faturamento já que integrante do preço em razão do seu modo de incidir (por dentro), e o segundo que não entende o ICMS como receita do contribuinte e, portanto, opta pela exclusão de sua base de cálculo. Enfrentar estas duas conclusões antagônicas requer um exercício interpretativo maior, sendo necessário invocar uma percepção sistêmica da matriz tributária brasileira e do ordenamento constitucional que, nas palavras de ANDRADE FILHO¹⁰⁷, deve ser compreendido de forma uníssona e sistemática prezando pela unidade constitucional.

O poder de tributar do Estado, assim delimitado pelos ditames constitucionais, não se traduz em meras regras de legislação tributária, mas advém de um “por evoluir” histórico resultado de uma relação entre contribuinte e Estado que se soma às necessidades de financiamento coletivo. Nesse contexto, o estudo do direito tributário se insere como ramo necessário para prescrever as fronteiras da tributação já que “compreender o poder de tributar significa conhecer os seus limites”¹⁰⁸. ALIOMAR BALEEIRO¹⁰⁹ ensina que se criou no sistema tributário um esquema de freios e amortecedores a fim de limitar o avanço do Estado em detrimento do contribuinte com o intuito de preservar seus direitos individuais.

Em verdade, as técnicas legislativas estão sujeitas a determinados princípios norteadores que nos dão o caminho para realizar a correta interpretação sem que se caia em contradições ou em becos sem saída resultantes do embate entre duas vias possíveis¹¹⁰. A interpretação dos princípios constitucionais enquanto noções sobrejacentes às regras confere a revisão ou reformulação de um conteúdo jurídico a partir das premissas do princípio apontado. Cuida-se de verdadeira substância normativa a ser compreendida como premissa maior na aplicação das regras. A demonstração do valor desses princípios e dos enunciados que sentido à tributação é o alvo deste capítulo

¹⁰⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11ª Ed. São Paulo: Atlas. 2014. p. 12.

¹⁰⁸ *Ibidem*. p. 13.

¹⁰⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao Poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 2.

¹¹⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11ª Ed. São Paulo: Atlas. 2014. pp. 2-3.

que será concluído com a confrontação do presente caso concreto em face do princípio constitucional da capacidade contributiva.

4.1. Do Poder à Função de tributar

A legitimidade para tributar é tema que há muito intriga os financistas e tributaristas de todo mundo. Podem ser apontadas várias teorias para fundamentar os motivos inerentes à cobrança dos tributos, motivos estes que não se restringem à mera necessidade do Estado de arrecadar, mas também de outras funções da tributação que compõem a relação entre Estado e contribuinte. Muitos trabalhos filosóficos, sociológicos, históricos e econômicos se destinam ao estudo da tributação para conferir um sentido às cobranças fiscais e aos princípios estruturantes do ordenamento tributário¹¹¹. Marcadamente, a política é tema central em todas as discussões, haja vista o tributo ser a manifestação do âmago do contrato social. É o que todo momento lembra o administrado do seu dever de solidariedade e contribuição para a coletividade e, por consequência, é a relação umbilical entre os interesses privados e públicos¹¹².

O caminhar histórico dos últimos séculos nos levou ao desenvolvimento do conceito que entendemos por Estado. Das Revoluções Burguesas (Francesa e Americana) e das Revoluções Industriais surgiu a força motriz para a consolidação do capitalismo enquanto sistema econômico vigente. A propriedade, que antes era monopólio do soberano (entendido como Estado), na era moderna é direito do próprio homem. Essa cisão entre Estado e propriedade pôs o homem no centro da discussão jurídica como sujeito de direitos a ele desvinculáveis. Não obstante estes direitos eram conferidos a uma minoria detentora de poder econômico, fato é que no século XVIII estava o embrião do que podemos chamar de Estado Moderno¹¹³. Este novo paradigma impulsionou as relações de comércio e a geração de riqueza que não estavam mais concentradas nas posses estatais. Frente a esta difusão no poder econômico, precisou-se criar outras premissas para o financiamento estatal¹¹⁴. O tributo, que antes era cobrado especialmente dos derrotados em batalhas e guerras e em outras causas

¹¹¹ TORRES, Heleno. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. pp. 579-623.

¹¹² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros. 2002. p. 15.

¹¹³ GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. Revista dos Tribunais. São Paulo. v. 935, p 243-266, 2013

¹¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012. pp. 16-24.

extraordinárias¹¹⁵, agora é o que confere ao Estado os meios e recursos necessários para atingir os objetivos que pretende enquanto coletividade (interesse público). Sendo, portanto, parte da relação entre este novo Estado e o administrado, anterior súdito e agora contribuinte, o ato de pagar tributos se tornou uma expressão democrática de participação na esfera pública. O que antes poderia ser retratado com um estado de sujeição fiscal, em que o imposto era um ato compulsório sem representação social, agora temos que o homem é sujeito de direito com um ordenamento jurídico que o garante um mínimo de proteção em face das pretensões do estado¹¹⁶. Noutro giro, o que antes era entendido como poder fiscal enquanto expressão de autoridade, agora deve ser compreendido como função fiscal aqui reconhecida como eficiência (desempenho) do Estado¹¹⁷.

Nessa trilha do homem moderno, criaram-se novos conceitos e ideias que marcaram em definitivo as convenções sociais e, como consequência, alteraram substancialmente o direito tal como posto. O direito de propriedade é o maior exemplo dessa reconstrução. O que antes era vinculado ao poder soberano do Estado (então compreendido na figura do príncipe), agora passa a ser tratado como direito individual inerente à liberdade e vontade dos homens, representando um feixe de direitos que se desdobrou em várias novas concepções. Para além de ter algo a chamar de seu, ou de

¹¹⁵ “Na antiguidade, os tributos não eram cobrados de toda a sociedade. Ao contrário, os cidadãos, livres, não se sujeitavam ao pagamento de tributos. Os homens livres tinham, por certo, deveres para com a coletividade, mas estes não tinham a natureza de sujeição. Na verdade, não havia distinção entre o cidadão e a coletividade; melhor dizendo: a cidadania se exercia coletivamente. Livre somente era o que se inseria em sua *polis*. A tal liberdade opunha-se a situação dos povos vencidos. Afinal, era bastante difundido, na antiguidade, o direito de tornar escravos os prisioneiros de guerra. Era a consequência do direito de pilhagem, que assegurava ao vencedor o direito de se apossar de todos os bens do vencido. Como não se conhecia a separação entre a pessoa e seu patrimônio, o direito de pilhagem se estendia à própria pessoa do vencido, que se tornava, como reparação pela guerra, escravo do vencedor. O vencedor da guerra, segundo o direito internacional da antiguidade, adquiria poder de vida e morte sobre o vencido, tornando-se sua propriedade as terras e as riquezas daquele; o vencedor, não se podendo apossar materialmente dos bens, consentia abandonar seu uso ao vencido, o qual, por ter salva a vida ou para obter o uso das terras que não mais eram suas, obrigava-se a suportar uma prestação periódica recorrente em favor do Estado, mais forte. Ou seja, se o vencido “pertencia” ao vencedor, nada mais natural que este pudesse dispor dos bens do primeiro. Neste sentido, o tributo surgia com o estigma da servidão: sujeitavam-se a tributo os povos vizinhos dominados na guerra; impunha-se a capitação (tributo cobrado *per capita*, típico de sistemas tributários primitivos) aos estrangeiros, aos imigrantes, aos forasteiros. Os cidadãos, de outra parte, eram livres de qualquer tributo ordinário, conquanto tivessem eles seus deveres cívicos, sinais, aliás, de sua liberdade” Cfr. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 16.

¹¹⁶ CHANEL, Emmanuel de Crouy. **A cidadania fiscal**. In FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin. 2009. pp. 33-112.

¹¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária**. In FERRAZ, Roberto (Org.) **Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin. 2009. pp. 167-176

sua terra, agora o homem é dono de si e de seu próprio patrimônio. Entretanto, a propriedade não pode ser entendida como um direito de existência autônoma. É, isto sim, um direito pós-tributação¹¹⁸ que depende, sobretudo, da tutela estatal para sua existência. Aí podemos definir a necessidade de tributar: garantir os meios e recursos necessários a fim de tutelar os direitos do homem¹¹⁹.

Ante o apresentado, não há como discordar do conceito de matriz tributária assim entendida como “o resultado das escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social no que diz respeito ao fenômeno tributário”¹²⁰, propondo um novo acordo semântico para afastar a noção estrita de “sistema tributário” limitada aos estudos jurídicos. Desse conceito depreende-se que o tributo é uma expressão fenomênica muito maior do que a relação jurídico-tributária, ou do que a expressão econômica arrecadatória, ou do que as iniciativas extrafiscais destinadas a incentivar ou desincentivar determinada conduta. É, sobretudo, um resultado de um agir político, de uma relação simbiótica entre a garantia de direitos e o próprio Estado. Não por outro motivo MICHEL BOUVIER¹²¹ afirma que o imposto ideal é aquele em que presente a legitimidade no qual devemos entender as condicionantes políticas e sociológicas que fundamentam o agir fiscal.

Nos dias atuais, entretanto, já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as teses autoritárias. A ideia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação.¹²²

Não é demais afirmar que a tributação é o próprio contrato social¹²³ já que inerente à existência do Estado e à relação deste para com o seu administrado. Como consequência, a própria Constituição Federal cuidou de estabelecer as balizas necessárias dessa relação. Isso porque nos primórdios do Estado brasileiro foram

¹¹⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes. 2005. p. 13
GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. Revista dos Tribunais. São Paulo. v. 935, 2013, pp. 254-257.

¹¹⁹ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton & Company. 1999.

¹²⁰ GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. Revista dos Tribunais. São Paulo. v. 935, 2013, pp. 247-258.

¹²¹ BOUVIER, Michel. **A questão do imposto ideal**. In FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin. 2009. pp. 179-191.

¹²² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2002. p. 37.

¹²³ MARTIN, Issac William, MEHROTRA, Akay K., PRASAD, Monica. **The New Fiscal Sociology : Taxation in Comparative and Historical Perspective**. Leiden: Cambridge University Press, 2009

absorvidas concepções contraditórias pelo nosso ordenamento resultando em impasses e conflitos¹²⁴. Enquanto afirma-se, sem restrições, a supremacia do interesse público, do outro lado, pela absorção do constitucionalismo americano, exalta-se o indivíduo como base da disciplina estatal¹²⁵. Como consequência, tem-se uma “dupla personalidade” do Direito Público brasileiro que prestigia o plano individual de liberdades e fortalece a autoridade administrativa¹²⁶.

Desta reunião de concepções e vivências do fenômeno tributário resultou o Direito Tributário brasileiro impregnado dessa tensão imanente entre autoridade e liberdade; tensão que é própria do perfil do denominado Estado de Direito que, em última análise, prestigia a autoridade que, por sua vez, encontra limites apenas nas garantias deferidas à liberdade individual. Por isso, o elemento chave da disciplina positiva corresponde ao “poder de tributar”, por sua vez submetido a “limitações”.¹²⁷

Daí a necessidade de um garantismo tributário solidificado no próprio texto constitucional a fim de dirimir os inevitáveis conflitos entre o Fisco e o contribuinte.

Não se poderia, pois, exigir outra forma de pactuação desta relação senão inculcando normas diretivas de valor soberano no texto maior de uma democracia¹²⁸. Ao direito tributário restou uma espécie de dicotomia: de um lado, confere-se mais poderes ao Poder Público na medida em que criadas novas opções legislativas de tributação¹²⁹; do outro, o contribuinte postula pela afirmação reiterada de seus direitos individuais¹³⁰. Dada esta relação belicosa entre o indivíduo e o Estado, cumpre interpretar e utilizar-se do texto constitucional da melhor forma com a finalidade de

¹²⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária**. In FERRAZ, Roberto (Org.) *Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin. 2009. pp. 167-168.

¹²⁵ *Ibidem*. pp. 168-170.

¹²⁶ *Ibidem*. pp. 170.

¹²⁷ *Ibidem*. pp. 171.

¹²⁸ “O poder de tributar tem origem no pacto constitucional e sua legitimidade provém da vontade do povo. É um poder autônomo e não soberano: tem limites imanentes que são ditados pelas normas constitucionais expressas (regras e princípios) e implícitas. Essa divisão do poder jurídico, debaixo de tais princípios, tem a finalidade de fornecer as coordenadas semânticas e sintáticas de observância obrigatória quando da produção das leis tributárias. Sob o ângulo pragmática, essa divisão do poder jurídico, feita de forma minuciosa, tem o objetivo de reafirmar uma característica essencial das normas de competência, que é a determinação de incompetência para tratar de qualquer outra matéria que não a referida na regra atributiva de competência” Cfr. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11ª Ed. São Paulo: Atlas. 2014. p. 1.

¹²⁹ Nesse contexto pode-se apontar o art. 110 do CTN como norma de freio às produções legislativas do Estado. Ao mesmo tempo, a norma anti-elisiva constante no parágrafo único do art. 116 do CTN trabalha em favor da fiscalização pública.

¹³⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária**. In FERRAZ, Roberto (Org.) *Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin. 2009. p. 171.

atingir uma certa harmonização entre os interesses estatais e os direitos do contribuinte perseguindo, pois, uma certa segurança jurídica.

Neste propósito, o Sistema Constitucional Tributário equivale a uma escolha da Constituição por fins, meios e valores que devem servir à criação e aplicação dos regimes jurídicos de todos os tributos, com a concretização de seus princípios e competências, o que é o mesmo que o prover de segurança jurídica permanentemente. Para tanto, a Constituição consagra o direito de um verdadeiro “princípio do sistema tributário” ao usar a expressão “Sistema Tributário Nacional” no Capítulo I do Título VI, para positivizar o seu integral conteúdo, ao tempo que distribui competências, identifica e separa as espécies de tributos, reconhece direitos fundamentais e imunidades tributárias e regula a criação e a modificação da legislação tributária. Nesse contexto, positivou o seu sentido e conteúdo mediante a coordenação funcional de direitos fundamentais e competências impositivas. A referência ao *sistema tributário*, pois, já é expressão de segurança jurídica, como *norma de proibição* que veda comportamentos normativos ou hermenêuticos contrários ao modelo sistêmico exigido ou dirigidos a comprometer sua efetividade (*função de bloqueio*); e como *norma de garantia*, que permite a concretização dos princípios do sistema tributário, e da segurança jurídica, em particular, nas suas máximas possibilidades.¹³¹

Conforme apontado anteriormente, as garantias estatais são consequência da própria relação tributária, porém, o tributo é mais do que um instituto jurídico. Entender como funciona a tributação é um passo a ser dado para entender suas implicações sociológicas, políticas e tributárias deste mesmo contrato social. O economista RICHARD MUSGRAVE aponta três principais funções da tributação: alocação, distribuição e estabilização¹³². A função alocativa diz respeito à obtenção de recursos pelo poder público a fim de viabilizar o fornecimento de bens e serviços públicos para toda a população, uma vez que esses bens não estariam acessíveis sem a atuação do Estado. Quer dizer: as transações entre os entes privados não ofereciam tais serviços ou bens indispensáveis, necessitando a alocação de recursos para suprir essa falha de mercado¹³³. A função distributiva da tributação está associada aos ideais de igualdade e justiça – que nem sempre são compartilhados pela própria sociedade – com o intuito de

¹³¹ TORRES, Heleno. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 19.

¹³² MUSGRAVE, Richard. **Public Finance in Theory and Practice**. 5ª Edição. McGraw-Hill Book Company. 1989. pp. 3-14.

¹³³ *Ibidem*. p. 7.

superar as desigualdades inerentes ao sistema econômico¹³⁴. Por fim, a função estabilizadora utiliza-se da tributação para criar incentivos ou desincentivos à atividade econômica, guiando-a ao caminho desejado como a manutenção do emprego, controle da inflação ou fluxo de capitais¹³⁵.

Infelizmente no Brasil temos uma sobrecarga na função alocativa. Utilizamos tributos que seriam de função estabilizadora (extrafiscal), como o IPI, para compor a arrecadação em momentos de crise fiscal. Percebe-se um cenário mais devastador em relação à função distributiva. Não há dúvidas de que a matriz tributária brasileira é extremamente regressiva¹³⁶ e disso concluímos que a utilização da tributação em nosso contrato social é um algo incompleto ou até mesmo sem sentido que visa exclusivamente a arrecadação. De uma perspectiva otimista, pode-se afirmar que estamos em um processo de construção da legitimação da nossa matriz por conta da recente democracia brasileira. Mas, diante do vazio político dos debates em torno da tributação que se propõem a criticar exclusivamente a extensão da carga tributária, muitos esforços ainda precisam ser empregados para chegarmos a tal ponto.

Enquanto não alcançamos um estágio ideal no qual a tributação é tratada não somente como um meio de arrecadação e financiamento do Estado, mas também como uma relação inerente ao próprio contrato social, cumpre ao exercício da jurisdição constitucional garantir para o contribuinte um ambiente seguro afastando-o dos abusos do Estado em busca da harmonia necessária. Com efeito, MARCO AURÉLIO GRECO¹³⁷ destaca que devemos tratar da função tributária e não do poder de tributar. Poder tributário, a seu entender, reflete a autoridade estatal, já a função tributária esforça-se em legitimar-se por meio da eficiência na arrecadação e utilização dos recursos do Estado em sintonia com as políticas públicas estatais. Ainda nas lições do ilustre jurista, a tributação deve se alinhar aos objetivos do estado, devendo o controle constitucional afetar a substância (valores) e função (objetivos) das normas tributárias e não somente

¹³⁴ MUSGRAVE, Richard. **Public Finance in Theory and Practice**. 5ª Edição. McGraw-Hill Book Company. 1989. p. 10.

¹³⁵ *Ibidem*. pp. 11-12.

¹³⁶ BANCO MUNDIAL. LAC Poverty and Labor Brief, February 2014 **Social Gains in the Balance - A Fiscal Policy Challenge for Latin America and the Caribbean**. Washington, D.C: The World Bank, 2015.

¹³⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária**. In FERRAZ, Roberto (Org.) **Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin. 2009. pp. 174-176.

em seu aspecto formal e material. Nessa esteira, o interesse arrecadatário¹³⁸ não deve se sobrepor a um interesse maior de emancipação da sociedade por intermédio da tributação, devendo o debate tributário ser mais que uma discussão técnica, mas um debate cívico.

Em suma, um dos principais passos que vejo a serem dados na direção da busca do equilíbrio da relação fisco/contribuinte atualmente no Brasil, é ultrapassar a ideia de tributo como expressão de manifestação de um poder, para evoluir na direção do reconhecimento de que o núcleo do fenômeno tributário está em conceber a tributação como exercício de uma atividade no desempenho de uma função, pois isto implicará deslocar a sociedade civil de mera destinatária e submetida ao poder formal, para assumir o papel de protagonista positiva do direcionamento a imprimir esta função.¹³⁹

Dessa forma, define-se a importância da Constituição Federal enquanto fundamento primeiro para dirimir os conflitos decorrentes da tensão entre contribuinte e Fisco. Para além dos efeitos normativos produzidos, há que se considerar, sobretudo, a envergadura da discussão democrática que se impõe quando apreciados temas delicados de direito tributário. A partir dessa concepção é que serão sopesados os princípios constitucionais limitadores do poder tributário. Entretanto, antes de adentrar a tais princípios, deve-se apresentar o processo de interpretação e aplicação destes em face do caso concreto.

4.2. A aplicação dos princípios constitucionais

A Constituição Federal é mais do que um simples texto normativo superior. Para além da redução a termos do contrato social, é verdadeiro diploma soberano que cuida das balizas do estado, define a vida pública, dispõe sobre direitos individuais, coletivos e difusos e suas garantias¹⁴⁰. Em matéria de direito tributário, é o caminho norteador para a efetivação dos diversos direitos dos contribuintes e dos poderes e funções do Fisco. É o fio que une e delimita a relação entre o pagador de impostos e o Estado. Ocorre que da Constituição extrai-se um conteúdo mais complexo que muitas

¹³⁸ Para explicar melhor o que quis dizer Marco Aurélio Greco, pode-se tomar emprestado o conceito de interesse público firmado por Celso Antônio Bandeira de Mello. Mello (2009, pp. 65-69) entende como interesse público primário aquele referente aos objetivos do Estado enquanto permanência, já o interesse público secundário, o interesse de Governo, é aquele decorrente das vontades do Governo em exercício que não necessariamente refletem um ganho perene para a coletividade.

¹³⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária**. In FERRAZ, Roberto (Org.) *Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin. 2009. p. 176.

¹⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2012. p. 30.

vezes é derivado de seu caráter dirigente - por traçar os objetivos do Estado¹⁴¹ - o qual denominamos de princípios constitucionais.

É preciso diferenciar um princípio de uma regra. Para RONALD DWORKIN¹⁴² a aplicação da regra parte de uma percepção que vincula sua aplicação ao suporte fático a ela submetido. Em síntese, pode-se afirmar que a regra traz uma relação de “tudo ou nada”, ou seja, de aplicação ou não à realidade fática¹⁴³. Noutro vértice, o princípio não possui comando a ser seguido. Na verdade, o princípio é um mandamento em aberto que necessita de uma valoração (peso) a fim de servir como razão para daí extrair-se um conteúdo normativo¹⁴⁴. Essa valoração, inclusive, estabelece a prevalência de um princípio perante o outro. O próprio DWORKIN, ao criticar o positivismo, aponta que um modelo que se pauta exclusivamente em regras não há como prevalecer pois não forneceria soluções aceitáveis frente aos casos difíceis. Eis a necessidade dos princípios. Dessa forma, os juristas servem-se dos princípios para evitar decisões discricionárias frente¹⁴⁵ aos *hard cases* que são situações em que não há regra aplicável ou regra indeterminada¹⁴⁶.

Para HUMBERTO ÁVILA¹⁴⁷, as normas diferem-se dos princípios especialmente por tratarem de uma relação de correspondência ao fato a qual sua aplicação é submetida, centrada na finalidade e aos princípios que a elas são subjacentes. Já os princípios¹⁴⁸ têm pretensão de complementariedade e de parcialidade, sendo necessária uma correlação entre o estado de coisas e os efeitos resultantes de sua aplicação. ÁVILA ainda conclui que a aplicação dos princípios exerce uma função finalística com o intuito de atingir dado objetivo principiológico alterando, dessa forma, o estado de coisas. Em virtude de sua normatização, a adoção dos princípios implica em alterações de comportamentos necessários a atingir o fim a que propõe o princípio. Poderíamos chamar de um certo “caráter vinculante” entre o que propõe o princípio e o contexto normativo.

¹⁴¹ NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. 3ª ed. São Paulo: Método. 2009. p. 113.

¹⁴² DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes. 2011. pp. 35-50.

¹⁴³ *Ibidem*. p. 39.

¹⁴⁴ *Ibidem*. pp. 42-46.

¹⁴⁵ *Ibidem*. pp. 50-63.

¹⁴⁶ DWORKIN, Ronald. **Hard cases**. In Harvard Law Review. Vol. 8. N. 6. pp. 1057-1109. 1975. p. 1060.

¹⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros. 2005. p. 70.

¹⁴⁸ *Ibidem*. pp. 70-72.

Os princípios instituem o dever de adotar comportamento necessários à realização de um estado de coisas ou, inversamente, instituem o dever de efetivação de um estado de coisas pela adoção de comportamentos a ele necessários. Essa perspectiva de análise evidencia que os princípios implicam comportamento, ainda que por via indireta e regressiva. Mais ainda, essa investigação permite verificar que os princípios, embora indeterminados, não o são absolutamente. Pode até haver incerteza quanto ao *conteúdo* do comportamento a ser adotado, mas não há quanto à sua *espécie*: o que for necessário para promover o fim é devido.¹⁴⁹

Nesse sentir, princípios e regras harmonizam-se na construção de um sistema jurídico destinado a resolver problemas de maior complexidade, especialmente quando a regra não é suficiente.

Sopesar os princípios constitucionais é tarefa que demanda um processo interpretativo que entenda a Carta da República como um sistema, dada a sua unicidade. Interpretar, nesse contexto, é dar vazão ao próprio conteúdo normativo consolidando os objetivos intrínsecos à relação entre princípios e regras. Logo, sendo a Constituição Federal um todo harmônico, as próprias regras nela contidas se vinculam aos princípios devendo ser interpretadas e aplicadas com objetivo único de garantir o cumprimento de suas próprias diretrizes, sendo o ponto de partida do intérprete, seja de normas constitucionais, legais ou infralegais¹⁵⁰. Daí, então, extrai-se a ideia de sistematicidade constitucional tendo cada um dos princípios relevância para a compreensão do conteúdo normativo disposto em cada um dos artigos do próprio texto constitucional.

Com o Estado Constitucional, abandonada a noção de “sistema tributário” como conjunto aleatório de tributos, o “Sistema Tributário” passa a representar uma organização coerente de princípios e regras em torno do conceito de tributo, a surpreender o fenômeno tributário por uma metodologia puramente jurídica, sem interferências econômicas e a constituir uma legitimidade do tributo baseada em critérios de justiça e segundo fundamentos constitucionais. Este foi, sem dúvida, o mais significativo avanço em favor do princípio de segurança jurídica material no direito tributário.¹⁵¹

À vista disso, entender as regras constitucionais e sua aplicação é partir de uma compreensão sistemática na qual sopesam-se os princípios constitucionais que

¹⁴⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros. 2005. p. 72.

¹⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2013. pp. 50-64.

¹⁵¹ TORRES, Heleno. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 592.

refundaram as balizas do direito tributário. As limitações ao poder de tributar plasmadas no texto constitucional são princípios que devem ser observados na aplicação de toda regra tributária independentemente de seu *status* no ordenamento jurídico pátrio, seja constitucional até infralegal. A exacerbação desses limites (princípios) invoca o controle de constitucionalidade para apreciação de sua coerência com o Sistema Tributário.

O que se buscou demonstrar foi que estes mesmos princípios são revestidos de um peso e necessitam ser valorados ao caso concreto já que neles estão consolidadas as premissas estatais da tributação. No caso em tela, observando-se a existência de duas interpretações possíveis pela incidência ou não de PIS/COFINS sobre os valores de ICMS, devemos seguir o caminho pela harmonização por meio dos princípios norteadores da tributação. Seja pela ideia de DWORKIN para entender a questão como um *hard case* (regra indeterminada), ou pela aderência dos princípios à aplicação das regras contido em ÁVILA, a questão reclama um conteúdo jurídico maior que dê fundamento à escolha por uma das vias possíveis. Somente assim será respeitada a sistematicidade da Constituição da República, o conteúdo jurídico e relevância dos princípios nela contidos.

Este estudo se propõe a utilizar o princípio da capacidade contributiva, consubstanciado no §1º do art. 145 da Constituição Federal, enquanto limitador do poder de tributar. Trata-se de princípio que se amolda ao caso em questão dado seu conteúdo jurídico uma vez que parcela significativa da discussão enfrentada trata do alcance da fiscalização tributária ao interpretar o alcance da base de cálculo do PIS/COFINS. Do outro lado, é princípio sobrejacente à aplicação das regras tributárias, especialmente quando diz respeito à materialidade de determinada exação fiscal motivo pelo qual o seu estudo é ponto final em que chegamos neste trabalho.

4.3. As faces do princípio constitucional da capacidade contributiva

Há muito o princípio da capacidade contributiva é discutido e aplicado nas relações tributárias. ALFREDO AUGUSTO BECKER¹⁵² aponta que desde os egípcios se discutia a aplicação desta ideia e funda-se na ideia de justiça redistributiva dos gregos. Entretanto, foi a partir de ADAM SMITH, ao difundir as ideias sobre tributação do

¹⁵² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva. 1972. p. 435.

economista VON JUSTI, que o referido princípio atingiu notoriedade¹⁵³. Dentre esses princípios já constava a ideia da gradação dos tributos a partir da capacidade contributiva individual dos contribuintes. Este princípio, consagrado na Constituição brasileira desde 1824, encontra-se plasmado na atual Constituição no §1º do art. 145.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

BECKER¹⁵⁴ afirma o significado de capacidade contributiva: “*possibilidade de suportar o ônus tributário*”. O autor ainda sustenta que o referido princípio é de origem jusnaturalista tendo sido juridicizado¹⁵⁵. É princípio de eficácia plena que vincula tanto o legislador quanto o intérprete e aplicador da lei¹⁵⁶. Isso porque a capacidade contributiva é compreendida como instrumento a dar concretude a direitos fundamentais como o direito de propriedade e à igualdade¹⁵⁷.

Desde muitos séculos, pensadores e moralistas à luz do Direito ou da religião, clamam unisonamente por impostos justos, sem que se acordem nos caracteres de tais tributos. Contemporaneamente, tende a tornar-se geral a crença de que a justiça tributária deve repousar na personalidade e na gradação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte.¹⁵⁸

Trata-se de princípio que comporta dois aspectos. Um primeiro aspecto positivo, que cuida da gradação dos tributos de acordo com a pessoa (critério subjetivo-

¹⁵³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao Poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 3.

¹⁵⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva. 1972. p. 439

¹⁵⁵ *Ibidem*. p. 447.

¹⁵⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao Poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. pp. 688-689.

¹⁵⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva. 1972. p. 447.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao Poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 689.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2013. pp. 96-97; 113-119.

¹⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao Poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 688.

relativo), e um segundo aspecto negativo que dispõe sobre a dimensão econômica a ser tributada (critério objetivo absoluto)¹⁵⁹.

Alguns questionamentos emergiram para debater a abrangência do referido princípio em relação aos demais tributos dada a interpretação literal da expressão constitucional. O primeiro deles diz respeito à sua aplicação exclusiva aos impostos já que o texto do §1º do art. 145 diz que “*os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*”. BALEIRO¹⁶⁰ defende que é aplicável unicamente aos impostos, não devendo abranger as taxas pois sua base de cálculo diz respeito a contraprestação estatal (serviço público ou exercício do poder de polícia). Entretanto, em KLAUS TIPKE & DOUGLAS YAMASHITA¹⁶¹ encontramos que a capacidade contributiva é aplicável somente aos tributos de caráter fiscal, assim entendidos como aqueles com a finalidade arrecadatória estatal. A ressalva aplica-se exclusivamente ao aspecto positivo do princípio (igualdade-progressividade), tendo o aspecto negativo (defesa da propriedade/vedação ao confisco) caráter absoluto e aplicação geral¹⁶². Outras ponderações também foram levantadas a respeito de sua aplicação “*sempre que possível*”, conforme o texto constitucional. Discorre-se que a eficácia do seguinte princípio dá ao legislador a faculdade para aplicá-lo seguindo a sua discricionariedade. Entretanto, esta noção não merece prevalecer. A ideia forte da referida expressão expõe o contrário. Na verdade, deve-se entender o referido dispositivo como uma obrigatoriedade do legislador em instituir a capacidade contributiva, devendo não utilizá-la quando impossível for¹⁶³.

A capacidade contributiva é, em verdade, a via que insere no Sistema Tributário a ideia de justiça fiscal¹⁶⁴ na medida em que propõe a progressividade dos tributos. A maneira com a qual se redireciona a carga tributária para aqueles que mais

¹⁵⁹ *Ibidem.* pp. 690-691.

¹⁶⁰ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao Poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 695.

¹⁶¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros. 2002. pp. 61-62.

¹⁶² *Ibidem.* pp. 67-69.

¹⁶³ *Ibidem.* pp. 51-53.

¹⁶⁴ *Ibidem.*

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2013. pp. 97-98.

“O conceito indeterminado da justiça é concretizado num primeiro nível como segue: justiça por meio de tratamento isonômico; tratamento isonômico segundo um critério adequado à matéria; justiça social – tributação socialmente justa com base num princípio adequado à matéria, que somente pode ser sacrificado por princípios de mesmo valor. Cfr. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros. 2002. p. 22.

possuem capacidade para contribuir, sendo uma das facetas da função redistributiva da tributação, contribui para a consolidação de um Estado de Direito que persegue um ideal de justiça¹⁶⁵.

A doutrina italiana debruçou-se sobre o referido princípio desde o início da década de cinquenta. A sua primeira interpretação conferia-lhe o caráter de norma meramente programática, retirando-lhe sua eficácia imediata¹⁶⁶. Em momento posterior, por meio do trabalho de FRANCESCO MOSCHETTI¹⁶⁷, consignou-se a ideia de que a capacidade contributiva é princípio vinculante que deve ser tomado como premissa tanto pelo legislador quanto pelo aplicador do direito. Em um terceiro momento, a partir da obra de GIANNINI¹⁶⁸ consolidou-se na doutrina italiana que a capacidade contributiva é princípio que recorre a duas conclusões: limitar as imposições fiscais excessivas de caráter confiscatório e impedir a oneração das rendas mínimas e levando à graduação progressiva do sistema tributário. É por essa construção histórica do princípio da capacidade contributiva que a Constituição Federal de 1988 escolheu o termo “*capacidade econômica do contribuinte*” na redação do §1º, do art. 145 da Constituição Federal. Dessa forma, pretendeu refutar as criações jurisprudenciais, administrativas ou legais que, baseadas em falácias, persistiam em tributar fatos não revestidos de real manifestação de capacidade econômica¹⁶⁹.

Nesse sentido, a capacidade contributiva não mais deve ser entendida como um parâmetro meramente programático que induz o legislador a inserir o instrumento da progressividade como forma de tributar, mas também como um dever de observar aonde recaem as exações fiscais com o intuito de perceber a real manifestação de riqueza (capacidade econômica) do sujeito passivo da obrigação tributária. Na contramão deste pensamento, não merecem melhor sorte os argumentos em favor da solidariedade em favor do Estado como uma medida pura para justificar determinadas exações.

¹⁶⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros. 2002. pp. 15-18.

¹⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao Poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 689.

¹⁶⁷ MOSCHETTI, Francesco. **O princípio da capacidade contributiva**. In FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin. 2009. pp. 291-293.

¹⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao Poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 690.

¹⁶⁹ *Ibidem*. pp. 690-691.

MOSCHETTI, Francesco. **O princípio da capacidade contributiva**. In FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin. 2009. p. 282.

MOSCHETTI¹⁷⁰ arremata que a supremacia do interesse público não se sobrepõe à capacidade contributiva devendo o legislador buscar opções legítimas que não se dispõem a tributar riqueza inexistente.

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva busca proteger dois grandes direitos fundamentais: o direito à propriedade (aspecto negativo) e à igualdade (aspecto positivo). A expressão da proteção à igualdade marca a capacidade contributiva quando aplicada a graduação dos tributos em favor dos contribuintes. Dessa forma, tem-se como premissas as discrepâncias entre as capacidades econômicas de cada indivíduo¹⁷¹, também plasmado no art. 150 da Constituição Federal, inciso II¹⁷². Noutro vértice, a proteção à propriedade por intermédio da vedação ao confisco tributário impõe que o tributo não pode exceder à força do contribuinte. São duas vertentes de uma mesma ideia que entendemos por capacidade contributiva, mas que não se confundem pois enquanto o primeiro trata da criação de deveres tributários medidos de acordo com a pessoa em método de comparação na medida em que desigualam, o segundo não comporta comparação sendo de caráter absoluto de modo a inviabilizar os excessos do Estado¹⁷³.

A relação necessária entre vedação de efeitos confiscatórios e capacidade contributiva encontra-se em que os tributos não podem exceder à força econômica do contribuinte. Deve haver, então, clara relação de compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente definidas na lei, e a espécie de fato – signo presuntivo de riqueza – (na feliz expressão de A. A. Becker) posto na hipótese legal. A capacidade econômica de contribuir inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas, correspondentes a tal passivo, não configuram capacidade econômica, assim como o seu ferimento pelo tributo terá efeito confiscatório da renda (ou de sua fonte) ou do patrimônio.

O princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco tem assim um sentido amplo, vazado em termos absolutos, que garante o direito

¹⁷⁰ MOSCHETTI, Francesco. **O princípio da capacidade contributiva**. In FERRAZ, Roberto (Org.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin. 2009. pp. 298-301.

¹⁷¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao Poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 696.

¹⁷² CF/88: Art. 150 (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

¹⁷³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao Poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 697.

de propriedade e seus acréscimos inclusive por ordem sucessória, a livre escolha ou o exercício de qualquer profissão e a livre iniciativa. Mas não é um princípio de justiça material ou de isonomia.¹⁷⁴

4.4. O aspecto negativo do princípio da capacidade contributiva em face da incidência do PIS/COFINS sobre o ICMS.

Apresentado o conteúdo jurídico do princípio da capacidade contributiva, parte-se, então, para a sua aplicação ao caso concreto como proposta deste estudo. Da discussão proposta, expomos os dois principais argumentos ao caso em tela os quais, partindo de premissas válidas e presentes no ordenamento jurídico, chegam a conclusões completamente distintas. Diante deste dilema jurídico, cumpre a compreensão sistemática da Constituição Federal para emitir o direcionamento adequado para elegermos uma tese vencedora.

Nos limites da lei, entre duas interpretações distintas, haverá de ser portanto escolhida aquela que assegure o respeito aos princípios constitucionais.¹⁷⁵

Exposto o aspecto negativo do princípio da capacidade contributiva, dotado de caráter absoluto e objetivo que não comporta comparações – ao contrário do aspecto positivo -, sendo aplicável, inclusive, a todos os tributos sem distinção, é forçoso concluir que os valores percebidos a título de ICMS não se afiguram como manifestação de riqueza do contribuinte e, por conseguinte, não são passíveis de tributação. Dessa forma, não poderiam ser equiparados ao conceito de receita bruta para fins de incidência do PIS/COFINS já que se trata de quantia a ser repassada ao Estado e não integram, em definitivo, o patrimônio do contribuinte. Esta conclusão está alinhada com a ideia de BORGES & BENÍCIO FILHO¹⁷⁶ pois tratam do ICMS como mera entrada, e não receita, porquanto não corresponde a verdadeira receita do contribuinte em cumprimento ao princípio da capacidade contributiva.

As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das empresas, não integram seu patrimônio e, por

¹⁷⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao Poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 574.

¹⁷⁵ MOSCHETTI, Francesco. **O princípio da capacidade contributiva**. In FERRAZ, Roberto (Org.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin. 2009. p. 292.

¹⁷⁶ BORGES, Alexandre Barreto; BENÍCIO FILHO, Benedicto Celso. **Conceito de receita e faturamento para fins de incidência das contribuições ao PIS e da COFINS**. In GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime jurídico de não cumulatividade*. pp. 29-38. São Paulo: MP. 2007.

consequência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a CF. As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das pessoas jurídicas, exteriorizando sua capacidade contributiva¹⁷⁷.

Logo, as entradas que não provocam incremento no patrimônio representam mera passagem de valores. São somas a serem repassadas a terceiros, que não implicam qualquer modificação no patrimônio da empresa. Essas quantias, ao lado de um débito contábil, importam, inafastavelmente, um crédito de igual valor. Na contabilidade, um crédito anula o débito anterior, registrado a título de repasse. É usual que no caixa das empresas ingressem valores que tipificam meros movimentos de fundo de caixa. Embora transitem no caixa da empresa, são meras entradas ou ingressos financeiros. Assim, ao mesmo tempo em que inscrevem esses valores nos seus ativos, registram nos seus passivos a necessária contrapartida, de igual valor, para terceiro estranho à empresa. Não há, portanto, nenhum incremento patrimonial, fato que, por si só, lhes tiraria qualquer possibilidade de constituir receita¹⁷⁸.

Para que não restem dúvidas, TIPKE & YAMASHITA¹⁷⁹ ainda afirmam que o princípio da capacidade contributiva é dotado de valor real, e não nominal devendo-se observar o que realmente foi auferido pelo contribuinte.

Alia-se a este entendimento o voto do Min. Marco Aurélio no RE 240.785 que, mesmo sem mencionar expressamente o princípio da capacidade contributiva, entende que o valor auferido a título de ICMS não é receita passível de tributação. Na doutrina, CARRAZZA¹⁸⁰ é partidário deste entendimento pois entende que a prevalência do argumento pela incidência do PIS/COFINS sobre o ICMS feriria o princípio da *non confiscatoriedade* (o aspecto negativo da capacidade contributiva), porquanto não reflete a receita do sujeito resultando em majoração inconstitucional de tributo¹⁸¹. No

¹⁷⁷ BORGES, Alexandre Barreto; BENÍCIO FILHO, Benedicto Celso. **Conceito de receita e faturamento para fins de incidência das contribuições ao PIS e da COFINS.** In GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime jurídico de não cumulatividade. pp. 29-38. São Paulo: MP. 2007. pp. 30-31.

¹⁷⁸ *Ibidem.* p. 33.

¹⁷⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros. 2002. pp. 33-34.

¹⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** 16ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2012. pp. 672-676.

¹⁸¹ Essa mesma conclusão leva-nos a crer que a cobrança “por dentro” do ICMS também é cobrança manifestamente inconstitucional pois se opera sobre manifestação de riqueza inexistente e de tributação inviável. Cfr. D’ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS: Reconstruindo a decisão do Supremo Tribunal Federal.** 2013. 68 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

mesmo julgamento o voto do Min. CELSO DE MELLO¹⁸² adota uma posição mais garantista em favor do contribuinte ao repreender os desvios estatais como manifestação ilegítima do poder de tributar, comprometendo toda a própria ordem constitucional.

Nesse sentir, os princípios constitucionais devem ser observados na aplicação das normas em quaisquer níveis já que compõem um todo harmonioso, importante para a logicidade e manutenção do sistema normativo, aplicável tanto para legislador quanto para os aplicadores do direito, não cabendo o exercício discricionário ao utilizá-lo, ou não, exceto quando existente outro princípio de peso maior que se sobressaia. Neste caso inexistente princípio constitucional a ser sopesado e que dê argumentos em favor da exação objeto deste estudo.

A aplicação deste princípio é, em verdade, a consecução da função de tributar. Nesse sentido, o interesse arrecadatário deve se submeter à realização efetiva da capacidade contributiva enquanto limitador essencial do poder estatal de cobrar tributos¹⁸³ para que atue de modo a frear as cobranças abusivas do Estado e, simultaneamente, a abrir uma via de discussão cívica a respeito do papel dos tributos na sociedade.

Portanto, partindo do aspecto negativo objetivo e absoluto do princípio da capacidade contributiva, não há como concordar com o argumento de que o PIS/COFINS deva recair sobre o valor do ICMS já que a sua forma de incidência (por dentro) o integraria ao faturamento e à receita do contribuinte. Pelo contrário, o ICMS nunca será retrato de manifestação de riqueza do contribuinte e não pode ser equiparado, pois, à receita do sujeito passivo da obrigação tributária.

¹⁸² É recorrente a utilização pelo Min. Celso de Mello da frase extraída do julgado *McCulloch v. Maryland* no qual afirma-se que “o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir”. Apesar de concordarmos com essa assertiva que, isoladamente, poderia ser utilizada neste trabalho, a sua utilização mostra-se indevida já que sua origem cuida de discussão que envolve a aplicação de alíquotas em caráter extrafiscal nos Estados Unidos, matéria já superada pela Corte Suprema norte-americana e distante do que proposto neste trabalho. Cfr. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao Poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. pp. 567-568.

¹⁸³ GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária**. In FERRAZ, Roberto (Org.) **Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin. 2009. pp. 174-175.

5. Conclusão

A manutenção da incidência do PIS/COFINS sobre as entradas de ICMS corresponde a verdadeiro excesso por parte do Estado pois a tributação deve recair sobre aquilo que detém o contribuinte tendo sido por ele auferido. Perceba-se que, conforme demonstrado, tendo a Constituição Federal escolhido o termo “*capacidade econômica*”, partiu-se de uma construção histórica do princípio da capacidade contributiva que refutou todas as exações indevidas do Estado marcadas pelo excesso e abuso de poder. Conforme já se consignou, o tributo é resultado de uma relação simbiótica entre Estado e contribuinte, razão pela qual o princípio da capacidade contributiva advém de uma realização democrática de proteção da propriedade e da igualdade sendo um dos instrumentos da justiça fiscal. Inverter essa lógica por mera “técnica tributária” seria desconsiderar todo um conceito de coletividade e reafirmar um estado de exceção em matéria tributária. A busca por uma maior arrecadação deve partir da discussão democrática a ser tratada no Congresso Nacional em correspondência com a sociedade civil organizada. Dessa forma, garantir-se-ia um mínimo civilizatório prevendo a legitimidade dos tributos sem recorrer a técnicas contrárias ao texto constitucional.

Tributar aquilo que nem é passível de tributação fere não somente o princípio da capacidade contributiva, mas também a própria função da tributação tal como exposta por GRECO. Ou seja, é persistir na longínqua ideia de que tributar é reflexo de um poder, assim percebido enquanto manifestação de autoridade. Pelo contrário, deve-se perseguir a função tributária e enveredar esforços para afirmar o princípio da capacidade contributiva e obstar os abusos do Poder Público com o fim exclusivo de atender ao seu interesse arrecadatório. Afirmer o contrário seria dizer que o pacto social fundador dos ditames constitucionais do Estado está em suspensão até que cessada a necessidade dos cofres públicos. Repise-se ainda, conforme também demonstrado, que a função alocativa da tributação é a única exercida em sua plenitude no Brasil, resultando em um cenário verdadeiramente devastador no qual prevalece a regressividade em detrimento da progressividade. O Estado, que deveria perseguir os seus objetivos moldados no art. 3º do próprio texto constitucional é o próprio agente causador de iniquidades na matriz tributária brasileira.

Outrossim, deixar de aplicar o princípio da capacidade contributiva por meio de um argumento cômodo segundo o qual todas as demais situações de tributação “em cascata” (tributo sobre tributo) estariam sob risco é apelar para uma falácia disposta a postular pela aplicação indevida e inconstitucional do direito tributário no Brasil. Se tal tipo de argumento prevalecer no cenário jurídico nacional, poderíamos indicar o direito tributário como um direito de resistência perante um estado de coisas inconstitucional. Entendemos que não é a isso que se propõe a relação contribuinte-Estado. Deve-se, isto, sim, postular por uma integração a fim de dar real eficácia à Constituição da República.

Ainda em face do momento de instabilidade fiscal que urge pela majoração da arrecadação e solidariedade dos contribuintes, não se pode olvidar dos preceitos e garantias que fundam o Estado e dão uma camada mínima de observância aos ditames do Estado Democrático de Direito. A relativização de valores constitucionais ao arripio evolução histórica do Estado implica em verdadeira desconstrução do significado da Constituição da República.

É necessário conjugar esse contexto com o ainda prevalente “poder de tributar”, reflexo do autoritarismo instituído desde a exegese do direito público brasileiro que encontra oposição na Constituição Federal em razão dos princípios limitadores ao poder de tributar. Perseguir a real função tributária é, além de dar efetividade à Constituição da República, construir um caminho no qual o tributo pode ser entendido enquanto manifestação do próprio contrato social, realizando uma função cívica e emancipadora perante o contexto democrático.

De fato, ainda há muito a ser desconstruído para que a função tributária se torne uma realidade nos estudos do direito tributário enquanto diretriz norteadora da atuação do Estado. A Sociologia Fiscal pode ser um caminho para que se entenda a tributação a partir de um viés interdisciplinar que respalde toda a complexidade inerente à tributação.

Cabe também ressaltar que não nos serviria a aplicação restrita desta inteligência ao âmbito dos tribunais. É preciso que esta percepção seja uma certeza para legisladores e contribuintes com o fito de resguardar desde as camadas mais pobres da população afetadas pela regressividade excessiva, a transparência fiscal e até a própria percepção do Estado perante seus administrados.

Apesar do Superior Tribunal de Justiça ter, em recente decisão¹⁸⁴, manifestado posicionamento favorável à incidência do PIS/COFINS sobre o ICMS, ainda resta ao Supremo Tribunal Federal o dever de, na condição de guardião da Constituição da República, exercer a jurisdição constitucional a fim de dar efetividade tanto aos princípios norteadores da tributação quanto aos próprios objetivos do Estado.

¹⁸⁴ O acórdão do Recurso Especial nº 1.144.469/PR encontra-se pendente de publicação até a conclusão deste trabalho.

6. Referências

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11ª Ed. São Paulo: Atlas. 2014.

_____. **PIS e COFINS: conceitos normativos de faturamento e receita**. São Paulo: MP Ed., 2008

ATALIBA, Geraldo. **ISS e base imponible. Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo: RT. 1978

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros. 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. **Limitações constitucionais ao Poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BANCO MUNDIAL. LAC Poverty and Labor Brief, February 2014 **Social Gains in the Balance - A Fiscal Policy Challenge for Latin America and the Caribbean**. Washington, D.C: The World Bank, 2015.

BANCO MUNDIAL. **Relatório Doing Business 2016**. 2016. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>> Acesso em: 26 set. 2016.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2ª ed. – São Paulo: Lejus. 1999

_____. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva. 1972.

BERGAMINI, Adolpho et al. **PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não-cumulativo**. 2ª Ed. São Paulo: MP, 2010.

BORGES, Alexandre Barreto; BENÍCIO FILHO, Benedicto Celso. **Conceito de receita e faturamento para fins de incidência das contribuições ao PIS e da COFINS**. In GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.).

Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime jurídico de não cumulatividade. pp. 29-38. São Paulo: MP. 2007.

BOUVIER, Michel. **A questão do imposto ideal**. In FERRAZ, Roberto (Org.). Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin. 2009. pp. 179-191.

BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2015: Análise por Tributos e Bases de Incidência**. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>> Acesso em: 26 set. 2016.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2013.

_____. **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2012

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. – São Paulo: Saraiva. 2012.

CHANEL, Emmanuel de Crouy. **A cidadania fiscal**. In FERRAZ, Roberto (Org.). Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin. 2009. pp. 33-112.

COELHO, Fábio Ulhôa. **Curso direito comercial**, Volume 1. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 30 (R1)**. 2012.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS: Reconstruindo a decisão do Supremo Tribunal Federal**. 2013. 68 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

_____. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. 166 f.. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

DWORKIN, Ronald. **Hard cases**. In Harvard Law Review. Vol. 8. N. 6. pp. 1057-1109. 1975.

_____. **Is Democracy Possible Here?: Principles for a new political debate**. 3ª ed. – New Jersey: Princeton University Press. 2008

_____. **Levando os direitos a sério**. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes. 2011

FRANCIULLI NETTO, Domingos. **COFINS – a exclusão das receitas financeiras de sua base de cálculo**. Brasília, DF, 2004. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br//dspace/handle/2011/265>>. Acesso em: 16 out 2016.

GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. Revista dos Tribunais. São Paulo. v. 935, p 243-266, 2013.

GODOI, Marciano Seabra. **Por que a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18 (Incidência de PIS/COFINS sobre a Parcela do ICMS) não deve ser admitida pelo Supremo Tribunal Federal**. In Revista Dialética de Direito Tributário: n. 150. pp. 67-84. 2008.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura “sui generes”)**. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. **Do Poder à Função Tributária**. In FERRAZ, Roberto (Org.) Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin. 2009. pp. 167-176.

_____. **PIS e COFINS – Créditos acumulados de ICMS**. In MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). PIS e COFINS à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: volume 2. pp. 319-345. São Paulo: MP. 2013.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton & Company. 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2002.

MARTIN, Issac William, MEHROTRA, Akay K., PRASAD, Monica. **The New Fiscal Sociology : Taxation in Comparative and Historical Perspective**. Leiden: Cambridge University Press, 2009.

- MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial**. 37ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2014.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros. 2009.
- MENDES, Gilmar. **O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS**. In Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – v. 4, n 2(jul./dez. 2014) – Brasília: PGFN, 2014.
- MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012.
- MOSCHETTI, Francesco. **O princípio da capacidade contributiva**. In FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin. 2009. pp. 279-330.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes. 2005.
- MUSGRAVE, Richard. **Public Finance in Theory and Practice**. 5ª Edição. McGraw-Hill Book Company. 1989.
- NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. 3ª ed. São Paulo: Método. 2009.
- PAULSEN, Leandro. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1989
- PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. – 1ª Ed. – Rio de Janeiro: Intrínseca. 2014
- POMBO, Bárbara. **ICMS entra no cálculo do PIS e COFINS, decide STJ**. Jota. Brasília. 11 ago. 2016. Disponível em: <<http://jota.uol.com.br/icms-entra-no-calculo-pis-e-COFINS-decide-stj>>. Acesso em: 26 set. 2016.
- RIBEIRO, Miranda Marcelo. **A Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS: conteúdo jurídico e constitucionalidade**. in Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.01, n.01, pp. 140-165, ago./dez. 2014.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SCHÖNTAG, José Antonio. **A COFINS – Uma breve história**. FGV Projetos: São Paulo. 2015. Disponível em: <<http://fgvprojetos.fgv.br/artigos/COFINS-uma-breve-historia>> Acesso em: 09 out 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

SCHUMPETER, Joseph. **The crisis of the tax state** in International Economic Papers. Vol. 4. New York: Macmillan. 1954.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2007.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros. 2002.

TORRES, Heleno. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>> Acesso em: 03 jan. 2016.